UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DANIEL ESPÍNOLA TORRES

O GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS COMO INSTRUMENTO DO PROCESSO DE GESTÃO

CURITIBA
2014

DANIEL ESPÍNOLA TORRES

O GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS COMO INSTRUMENTO DO PROCESSO DE GESTÃO

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Ciências Econômicas, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Professor Dr. José Wladimir Freitas da Fonseca.

CURITIBA
2014

TERMO DE APROVAÇÃO

DANIEL ESPÍNOLA TORRES

O GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS COMO INSTRUMENTO DO PROCESSO DE GESTÃO

Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do Curso de Ciências Econômicas, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: _____

Prof.º Dr. José Wladimir Freitas da Fonseca
Departamento de Ciências Econômicas, UFPR

_____

Prof.ª Drª. Adriana Sbicca Fernandes
Departamento de Ciências Econômicas, UFPR

_____

Prof.º Dr. Fernando Motta Correia
Departamento de Ciências Econômicas, UFPR

Curitiba, 11 de junho de 2014

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde e força para trilhar meu próprio caminho.

Aos meus pais, Eduardo e Inês, minha eterna gratidão pelo amor, suporte e incentivo durante todo o período acadêmico.

Aos meus irmãos, Rafael e Giovanna, pelo apoio para sempre seguir em frente diante dos obstáculos.

À minha namorada, Fernanda, pela paciência, carinho e compreensão nas muitas vezes em que foi “trocada” por livros.

Aos meus amigos, que me proporcionaram preciosos momentos de distração, em especial ao meu grande amigo Filipe, que diversas vezes me serviu como um orientador.

À minha vó Zazá, pela preocupação de sempre perguntar “vai ter prova amanhã?”.

Agradeço ainda ao meu orientador, Professor José Wladimir Freitas da Fonseca, pela providencial colaboração e pelo tempo despendido.

O insucesso é apenas uma oportunidade para recomeçar
de novo com mais inteligência

Henry Ford

RESUMO

O presente trabalho tem o propósito de evidenciar a relação entre a implementação de um instrumento gerencial sistemático de planejamento e controle orçamentário, e a obtenção de um desempenho financeiro superior em empresas modernas. Para tanto, foi estudado o processo de implementação do instrumento gerencial denominado de Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). O GMD tem por objetivo aumentar o resultado operacional através da redução de despesas. Em um mercado cada vez mais competitivo as empresas buscam alternativas para maximizar seus resultados. Com o objetivo de estabelecer vantagens competitivas em relação aos demais concorrentes, estruturas organizacionais foram aprimoradas e processos de gestão mais eficientes foram desenvolvidos. As incertezas dos mercados intensificaram melhorias através de ações diretas de redução de despesas para aumento do resultado financeiro. Como principais resultados do estudo, observou-se que a utilização do GMD proporciona uma melhor aplicação dos recursos financeiros nas organizações, uma mudança de postura dos gestores em relação às despesas e uma maior possibilidade de acompanhamento e comparação entre unidades, disseminando desta forma, as melhores práticas observadas.

Palavras-chave: Planejamento. Controle orçamentário. Instrumento gerencial.

Gerenciamento matricial de despesas. Gestão.

ABSTRACT

The present monograph aims to demonstrate the relation between the implementation of a systematic management tool for planning and budget control, and the achievement of a superior financial performance in modern companies. Therefore this case is based on an implementation of the management tool called Matrix Management of Expenses (MME). The MME aims to increase operating income by reducing expenses. In order to establish competitive advantages over other competitors, organizational structures have been improved and more efficient management processes were developed. The uncertainties of the markets had intensified improvements through direct actions of expenses reduction in order to maximize the financial result. The main results observed of the study was that the use of MME provides better allocation of resources in organizations, a change of attitude of managers in relation to expenditure and also a greater possibility of monitoring and comparing business units, therefore disseminating the best practices observed.

Key words: Planning. Budget control. Management tool. Matrix management of expenses. Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – FILOSOFIA DO PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO.....24

FIGURA 2 – O PROCESSO DE GESTÃO: UMA VISÃO GERAL 26

FIGURA 3 – DIMENÇÕES TEMPORAIS NO PLANEJAMENTO E CONTROLE DE RESULTADOS 29

FIGURA 4 – RESPONSABILIDADES DE PLANEJAMENTO E CONTROLE POR POSIÇÃO ADMINISTRATIVA 35

FIGURA 5 – DESENVOLVIMENTO DE PLANEJAMENTOS TÁTICOS.....43

FIGURA 6 – CICLO BÁSICO DOS TRÊS TIPOS DE PLANEJAMENTO.....44

FIGURA 7 – QUE SIGNIFICA CONTROLE NA SUA ORGANIZAÇÃO?.....45

FIGURA 8 – NÍVEIS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO.....50

FIGURA 9 – ALAVANCAS PARA O CONTROLE 52

FIGURA 10 – ORÇAMENTO FLEXÍVEL PARA VÁRIOS NÍVEIS DE ATIVIDADE DE PRODUÇÃO OU VENDAS.....64

FIGURA 11 – CONDIÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO 68

FIGURA 12 – INSTRUMENTOS IMPORTANTES NA MONTAGEM DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO 70

FIGURA 13 – MÉTODO DE SOLUÇÃO DE PROBLEMAS.....80

FIGURA 14 – CONTROLE CRUZADO DAS DESPESAS.....81

FIGURA 15 – NÍVEL ONDE O GASTO É REALIZADO 81

FIGURA 16 – CORTE DE CUSTOS INTELIGENTES.....86

FIGURA 17 – EXEMPLOS DE PACOTES E CONTAS.....89

FIGURA 18 – PARÂMETRO E INDICADOR.....91

FIGURA 19 – INDICADORES 92

FIGURA 20 – CLUSTERS.....92

FIGURA 21 – RÉGUA PARA GASTOS COMPARÁVEIS 94

FIGURA 22 – SIMULAÇÃO DE METAS PRELIMINARES 95

FIGURA 23 – VALORES NEGOCIADOS DE ACORDO COM A META CORPORATIVA 96

FIGURA 24 – CONCEITO PLANO DE AÇÃO 5W1H.....97

FIGURA 25 – ESTRUTURA PLANO DE AÇÃO 5W1H.....97

FIGURA 26 – MATRIZ DE ACOMPANHAMENTO.....99

FIGURA 27 – QUANDO ATUAR CORRETIVAMENTE.....99

FIGURA 28 – GRÁFICOS DE GESTÃO À VISTA.....100

FIGURA 29 – RELATÓRIO DE ANOMALIA.....101

LISTA DE SIGLAS

ANEF – Associação Nacional das Empresas Financeiras das Montadoras
ANFAVEA – Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores
GMD – Gerenciamento Matricial de Despesas
INDG – Instituto de Desenvolvimento Gerencial
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados
OBZ – Orçamento Base Zero
PDCA – *Plan, Do, Check, Action*
TCT – Teoria dos Custos de Transação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 13

2 ABORDAGEM DA EMPRESA MODERNA 15

2.1 TEORIA NEOCLÁSSICA: O EQUILÍBRIO GERAL 16

2.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DESCENTRALIZADA 17

2.3 DISCRICIONARIEDADE GERENCIAL 20

2.4 A EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO NA EMPRESA MODERNA 21

3 MODELO DE GESTÃO 25

3.1 PROCESSO DE GESTÃO 26

3.2 PLANEJAMENTO E CONTROLE DE RESULTADOS 27

3.2.1 Dimensões temporais do planejamento e controle 28

3.2.2 Dimensões estruturais e aspectos comportamentais do planejamento e controle 30

3.2.3 Vantagens e limitações do planejamento e controle de resultados 32

4 PLANEJAMENTO 36

4.1 PRINCÍPIOS DO PLANEJAMENTO 37

4.1.1 Princípios gerais do planejamento 38

4.1.2 Princípios específicos do planejamento 39

4.2 ASPECTOS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO 40

4.3 TIPOS DE PLANEJAMENTO 41

4.3.1 Planejamento estratégico 41

4.3.2 Planejamento tático 42

4.3.3 Planejamento operacional 43

5 CONTROLE 45

5.1 FINALIDADES DA FUNÇÃO CONTROLE 47

5.2 CONTROLE COMO FERRAMENTA GERENCIAL 47

5.3 FASES DO PROCESSO DE CONTROLE 48
5.4 TIPOS DE CONTROLE.....50
5.4.1 Controle estratégico 51
5.4.2 Controle tático 53
5.4.3 Controle operacional 53
6 ORÇAMENTO.....55
6.1 OBJETIVOS E FUNDAMENTOS DO ORÇAMENTO.....56
6.2 CONCEITOS DE ORÇAMENTO 58
6.2.1 Orçamento de tendências 58
6.2.2 Orçamento base zero.....58
6.2.2.1 Elementos básicos do OBZ 60
6.2.2.2 Vantagens e desvantagens do OBZ.....61
6.3 TIPOS DE ORÇAMENTO 62
6.3.1 Orçamento estático 62
6.3.2 Orçamento flexível.....63
6.4 PROCESSO DE ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIO 65
6.5 BENEFÍCIOS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO 65
6.6 CONDIÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO 67
7 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO 69
7.1 CREDIBILIDADE, ABRANGÊNCIA E AGILIDADE 71
8 FUNDAMENTOS NECESSÁRIOS À APLICAÇÃO DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE 72
9 GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS.....79
9.1 METODOLOGIA DE GERENCIAMENTO 79
9.2 PRINCÍPIOS E PREMISSAS 80
10 ESTUDO DE CASO 83
10.1 METODOLOGIA DA PESQUISA.....83

10.2 DESCRIÇÃO DA EMPRESA 84
10.3 DESCRIÇÃO DO MERCADO 84
10.4 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DA EMPRESA 86
10.5 PROJETO DE APLICAÇÃO DO GMD 87
10.5.1 Preparação da base orçamentária 88
10.5.1.1 Identificação de entidades 88
10.5.1.2 Identificação de pacotes 88
10.5.1.3 Identificação de gestores 89
10.5.2 Preparação e coleta de dados 90
10.5.2.1 Definição de parâmetros e indicadores 90
10.5.2.2 Identificação de *clusters* 92
10.5.2.3 Coleta de dados 93
10.5.3 Definição das metas preliminares 93
10.5.3.1 Análise de contratos e estabelecimento de réguas 93
10.5.3.2 Simulação das metas preliminares 94
10.5.4 Negociação do orçamento 95
10.5.5 Consolidação do orçamento 96
10.5.6 Acompanhamento 97
10.5.6.1 Matriz de acompanhamento 98
10.5.6.2 Gráficos de gestão à vista 99
10.5.6.3 Relatório de anomalia 100
11 CONCLUSÃO 102
REFERÊNCIAS 104

1 INTRODUÇÃO

A relevância do tema a ser abordado insere-se na conjuntura atual do cenário econômico, na qual a competição global cada vez mais acirrada acarretou a necessidade do desenvolvimento de novos processos em busca de vantagens competitivas sustentáveis. Com a finalidade de evitar gastos excessivos, preservar o fluxo de caixa e gerar melhores resultados, as empresas precisam mudar sua postura em relação ao planejamento e controle orçamentário. As incertezas dos mercados e as recentes crises intensificaram a necessidade de melhorias através de ações diretas de redução de despesas, com a construção de melhores estruturas organizacionais para o desenvolvimento de processos de gestão mais eficientes. Desta forma, o aproveitamento e desenvolvimento de novos instrumentos gerenciais de planejamento e controle orçamentários são importantes requisitos para a consolidação de uma empresa no cenário econômico atual.

O presente trabalho tem o propósito de evidenciar a relação entre a implementação de um instrumento gerencial sistemático de planejamento e controle orçamentário, e a obtenção de um desempenho financeiro superior em empresas modernas, ou seja, a influência no resultado financeiro das empresas a partir da adoção de uma ferramenta de planejamento e controle de resultados, denominada de Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). Para tal, será feita uma análise qualitativa quanto à adoção da ferramenta em questão. Em relação à metodologia de pesquisa, o presente trabalho, do ponto de vista da sua natureza, pode ser classificado como uma pesquisa aplicada, pois possui ênfase prática na solução e entendimento de problemas. Quanto à abordagem, o trabalho pode ser classificado como qualitativo, pois procura analisar as ações e os desdobramentos do processo de implantação do GMD sem utilizar-se de técnicas estatísticas, fazendo tal análise de forma indutiva. Em relação aos seus objetivos, pode ser considerado uma pesquisa exploratória, visto que o objetivo não é testar uma hipótese, mas identificar as características do objeto analisado, considerando o ambiente em que se encontra e as variáveis que interferem em seu comportamento.

Para atender a estes objetivos, será feita uma abordagem a partir das etapas abaixo descritas.

No primeiro capítulo (introdução), serão apresentados o tema, os objetivos e a metodologia utilizada.

No segundo capítulo será apresentado o referencial teórico, com destaque para a estrutura organizacional e os processos administrativos essenciais ao desenvolvimento das organizações modernas apresentados por Alfred Chandler, a teoria dos custos de transação de Oliver Williamson, e a teoria do planejamento e controle de Glenn Welsch. As ideias centrais destas três linhas de pensamento serão reunidas com o propósito de demonstrar a importância de uma estrutura organizacional descentralizada e de processos de gestão eficientes para o êxito no universo empresarial, destacando as etapas de planejamento e controle.

No terceiro capítulo, serão apresentados os conceitos de modelo e processo de gestão, aspectos expostos no referencial teórico como essenciais para a empresa moderna. Ao apresentar o conceito de processo de gestão, serão abordadas de maneira superficial as etapas de planejamento e controle de resultados, para posteriormente abordar de forma mais aprofundada.

Nos capítulos seguintes – quarto, quinto, sexto e sétimo – serão descritos de forma detalhada, importantes elementos que compõe o instrumento gerencial que será apresentado e estudado na presente monografia, o GMD, bem como demonstrar a importância desses elementos para o sucesso da empresa.

Ainda, no oitavo capítulo, serão abordados os fundamentos necessários à aplicação de um processo de planejamento e controle, para posteriormente, no nono capítulo, demonstrar a ferramenta de controle gerencial intitulada de Gerenciamento Matricial de Despesas.

Durante todo o trabalho, busca-se destacar a importância de todos os conceitos expostos para a melhoria do processo de gestão, e consequentemente a melhoria dos resultados operacionais esperados.

2 ABORDAGEM DA EMPRESA MODERNA

Com a finalidade de verificar a importância de uma estrutura organizacional descentralizada e de métodos eficientes de planejamento e controle para o crescimento e desenvolvimento das organizações, será adotada a teoria histórica da grande empresa de Alfred Chandler, a teoria dos custos de transação (TCT) do Nobel de economia, Oliver Williamson e a teoria do planejamento e controle de Glenn Welsch. Não obstante, é importante destacar a contribuição da teoria neoclássica neste fenômeno da indústria, o qual será demonstrado mais à frente.

No início do século XX, a economia empresarial dos Estados Unidos passou por um processo de industrialização, com as principais indústrias sendo controladas por pequenas firmas verticalmente integradas e centralizadas, de modo burocrático, na medida em que todo o processo decisório estava concentrado na alta administração. Com o passar do tempo, o desenvolvimento do mercado e o aumento da demanda, levaram ao desenvolvimento de novos produtos, novos mercados e novos processos além de contribuir para alterações nas estratégias externas e nas estruturas administrativas internas. Buscando fazer frente a esse novo cenário, as empresas abandonaram suas estruturas altamente centralizadas, em troca de uma estrutura descentralizada, ainda com algum controle centralizado, porém com várias divisões quase autônomas trabalhando em busca do crescimento da organização.

Em seus estudos, Chandler (1962) analisou a estrutura organizacional adotada para administrar as maiores empresas industriais do século XX. O autor classificou as empresas industriais da mesma forma que as empresas capitalistas, com organismo econômico autônomo e existência independentemente dos indivíduos que a compõem. Apesar de autônoma, a saúde e o crescimento dependem dos indivíduos e da forma que eles gerem as atividades de planejamento, controle e coordenação. A eficiência deste processo está relacionada com a qualidade da administração, tanto designando ações e ordens executivas quanto tomando decisões referentes à coordenação, controle e planejamento do trabalho da empresa e a melhor alocação dos recursos disponíveis. Durante o processo de planejamento, controle e coordenação, o administrador deve realizar duas tarefas distintas, “ora deve ocupar-se da saúde futura da empresa, ora de seu

funcionamento regular e eficiente no dia-a-dia." (CHANDLER[1], 1962, *apud* MCCRAW, 1998, p. 132). A primeira tarefa trata das atividades de planejamento e controle, a partir da definição de objetivos básicos e dos meios e procedimentos necessários para atingir tais objetivos. A segunda corresponde às decisões tomadas diariamente para administrar situações ou crises imprevistas, com operações realizadas diariamente dentro do esquema geral de objetivos, políticas e procedimentos da empresa. Em seu trabalho, Chandler (1962) relaciona o sucesso das maiores empresas norte-americanas à descentralização da estrutura organizacional, sempre destacando a importância da administração nesta nova estrutura.

2.1 TEORIA NEOCLÁSSICA: O EQUILÍBRIO GERAL

A teoria do equilíbrio geral de Léon Walras relaciona – basicamente – equilíbrio, produtos e preços. O equilíbrio expressa a organização automática das forças que operam em um sistema econômico, com as informações de que há equilíbrio entre os agentes em relação a todos. Os produtos representam a base da atividade econômica, e o preço o meio de mensuração do processo de troca dos produtos. O princípio básico pressuposto no equilíbrio geral é que o processo de troca não é considerado um processo contínuo, mas sim reduzido a um período e um lugar específico, na qual os produtos estão dispostos de maneira igualmente específica e com preços diferentes para cada função exercida.

O equilíbrio em um sistema corresponde a um estado que tente a se manter indefinidamente se não houver alterações nas condições que conduzem a tal situação. No sistema econômico de Walras (1983), os agentes econômicos individuais, firmas e famílias, tomam as decisões de modo descentralizado, a partir das informações disponíveis nos mercados. Segundo o autor, a firma é um agente que transforma os insumos em produtos, de diferentes maneiras. Cabe ao administrador da firma escolher a maneira mais rentável, que proporciona o maior lucro para a firma, influenciando assim o preço dos produtos de acordo com as suas

[1] CHANDLER, A. D. ***Strategy and Structure.*** Cambridge: MIT Press, 1962.

escolhas. O equilíbrio é alcançado quando em todos os mercados há uma perfeita compatibilidade entre oferta e demanda à preços vigentes e, portanto, “não há desequilíbrio entre forças atuantes que levem à alterações de preços e subsequentes modificações de decisões.” (CARNEIRO, 2002, p. 203). Se os agentes tiverem informações perfeitas e se sua racionalidade corresponde à busca pela melhor opção possível em relação aos seus objetivos, o equilíbrio geral dos mercados corresponde a uma situação em que todos os agentes estão também em equilíbrio. Walras (1983) representou o equilíbrio geral como a solução de um sistema de equações correspondentes aos equilíbrios de mercados específicos, na qual as quantidades demandadas e ofertadas derivam das decisões individuais.

2.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DESCENTRALIZADA

Em sua pesquisa, Chandler (1962) analisou as 50 maiores empresas dos Estados Unidos (como Du Pont, General Motors, Standard Oil, Sears, etc.), e observou que a grande maioria delas apresentava uma estrutura multidivisional em comum, com o planejamento, coordenação e controle sendo feitas por um escritório central, além da distribuição de recursos e verbas necessários a outros departamentos. Desta forma, cada departamento fica responsável pelo atingimento dos próprios resultados financeiros e pelo sucesso no mercado, caracterizando uma estrutura organizacional descentralizada. Segundo o autor, a descentralização resultava em ganhos de receita pela redução de custos através da melhor alocação de recursos, e em crescimento ordenado da empresa. (CHANDLER[2], 1962, *apud* LUZ, 2011). Segundo Williamson (2012), a forma multidivisional acrescentava à empresa maior capacidade de planejamento estratégico e alocação de recursos, além de um aparato de monitoramento e de controle.

Em relação ao conteúdo exercido pelas atividades administrativas nas empresas descentralizadas, Chandler (1962) afirma que eram realizadas em quatro diferentes postos administrativos: a unidade de campo, a chefia departamental, o escritório central da divisão e o escritório geral. Estes postos, normalmente, eram

[2] *Id.*

situados em diferentes níveis de autoridade, cada qual com uma função administrativa distinta, e foram criados e desenvolvidos de forma independente, de acordo com o crescimento das diferentes áreas da empresa. No escritório geral, eram desenvolvidas as atividades de coordenação, planejamento e controle das metas e políticas, além da alocação dos recursos para as diversas divisões quase autônomas. O escritório central de cada divisão, administra uma série de departamentos, e cada departamento é responsável pela administração de uma determinada atividade principal. As chefias departamentais eram responsáveis pelo planejamento, controle e coordenação das atividades de várias unidades de campo, enquanto as unidades de campo ficavam responsáveis pela direção e execução das atividades em níveis inferiores. Nesta estrutura dos postos administrativos em forma de pirâmide, o planejamento tático e operacional (planejamento de curto prazo) fica sob reponsabilidade dos escritórios departamentais e divisionais, enquanto o planejamento estratégico (planejamento de longo prazo), bem como a palavra final para a alocação dos recursos da empresa, fica sob responsabilidade do escritório geral. Na estrutura multidivisional, chamada por Williamson (2012) de estrutura M, os executivos do escritório geral, eram removidos do envolvimento partidário nas partes funcionais, designando responsabilidades operacionais às divisões. O desempenho das divisões passa a ser avaliado, portanto, não apenas a estrutura de metas é alterada considerando a empresa como um todo, “mas uma base aprimorada de informações permite que recompensas e punições sejam designadas às divisões de uma forma mais discriminatória, e os recursos possam ser alocados dentro das firmas dos usos menos produtivos para os mais produtivos.” (WILLIAMSON, 2012, p. 260-261). Surge assim, o que Williamson (2012) conceituou de firma como um mercado interno de capitais.

Para Chandler (1962), esta estrutura multidivisional poderia ser adaptada de acordo com as necessidades das organizações, com cada uma das diferentes formas de organização resultando dos diferentes tipos de expansão**.** Com isso, o autor conclui que “a estrutura acompanha a estratégia” (CHANDLER[3], 1962 *apud* MCCRAW, 1998, p. 137). Ou seja, o estabelecimento da estrutura organizacional de uma organização está relacionado com o planejamento estratégico definido pela empresa:

[3] CHANDLER, A. D. ***Strategy and Structure.*** Cambridge: MIT Press, 1962.

> O *incremento do volume* levou à criação de um escritório administrativo para lidar com uma função em uma área local. O crescimento mediante a *dispersão geográfica* gerou a necessidade de uma estrutura departamental e uma chefia para administrar as várias unidades de campo locais. A decisão de diversificar os tipos de função exigiu a criação de um escritório central e uma estrutura multidepartamental, enquanto o desenvolvimento de novas linhas de produtos ou a constante expansão em escala nacional ou internacional acarretou a formação de uma estrutura multidivisional com um escritório geral para administrar as diferentes divisões. (CHANDLER[4], 1962, *apud* MCCRAW, 1998, p. 137).

Desta forma, fica claro que novas estratégias geraram novas oportunidades e necessidades administrativas, alterando e adaptando a estrutura organizacional da empresa ao novo cenário:

> O crescimento estratégico resultou na percepção de oportunidades e necessidades [...] no que se refere à utilização mais rentável dos recursos existentes ou recém-adquiridos. A nova estratégia requeria uma estrutura nova ou pelo menos remodelada para operar eficientemente a empresa em expansão. [...] Um importante corolário dessa proposição é que o crescimento sem ajuste estrutural só pode conduzir à ineficiência econômica. (CHANDLER[5], 1962, *apud* MCCRAW, 1998, p. 138-139).

Chandler (1962) observou que a estrutura organizacional das empresas estudadas funcionou como uma espécie de seleção natural, ou seja, enquanto as empresas que apresentavam uma estrutura organizacional centralizada acabaram fechando as portas ou sendo incorporadas por outras organizações, as empresas com estrutura descentralizada apresentaram grande crescimento e desenvolvimento, se mantendo firmes no mercado. Para o autor, o sucesso da firma estava ligado com a qualidade da administração. Nas empresas com estrutura organizacional centralizada, o mesmo indivíduo responsável pelas atividades administrativas de planejamento, controle e coordenação, também era responsável por outras atividades, como compra de materiais, venda de produtos acabados e etc. Logo, seu trabalho ficava sobrecarregado, não atingindo êxito em suas obrigações. Já nas grandes empresas descentralizadas, “o executivo se ocupa da administração e não do desempenho do trabalho funcional” (CHANDLER[6], 1962,

---

[4] CHANDLER, A. D. ***Strategy and Structure.*** Cambridge: MIT Press, 1962.

[5] *Id.*

[6] CHANDLER, A. D. ***Strategy and Structure.*** Cambridge: MIT Press, 1962.

apud MCCRAW, 1998, p. 132). Com uma administração especializada e em tempo integral, o resultado esperado tende a ser muito melhor.

2.3 DISCRICIONARIEDADE GERENCIAL

As mudanças na estrutura organizacional das empresas transformaram significativamente o cenário corporativo, influenciando diretamente a discricionariedade gerencial. Ao contrário dos entusiastas do capitalismo *laissez-faire* que negam a existência da discricionariedade gerencial, a teoria dos custos de transação aponta uma concepção da firma em que as oportunidades para a discricionariedade gerencial são expressas como uma função dos instrumentos de controle. Com as sucessivas inovações organizacionais, propriedades superiores de controle foram desenvolvidas, atenuando a discricionariedade gerencial. (WILLIAMSON, 2012).

A antiga estrutura organizacional centralizada dava margem para a ineficiência de alguns gestores, uma vez que eles poderiam perseguir sub-objetivos que não coincidiam com os objetivos globais da organização. A passagem para uma estrutura multidivisional serviu para racionalizar a tomada de decisões, definindo de forma mais precisa os propósitos e economias nos custos de informações, diminuindo assim essas discricionariedades gerenciais. O desengajamento do escritório-geral das atividades operacionais desenvolveu o processo de planejamento estratégico de longo prazo, dando prioridade aos objetivos da empresa sobre as responsabilidades funcionais. Dessa forma, “aperfeiçoou-se a competência em monitorar o desempenho das divisões, alocar recursos para usos de alto valor, e usar os incentivos internos e controles de uma forma discriminatória.” (WILLIAMSON, 2012, p. 292). A organização multidivisional, desse modo, atenuou a discricionariedade gerencial em relação às antigas firmas de estrutura centralizada.

A qualidade do processo administrativo está relacionada com a redução da discricionariedade gerencial, para isso, ferramentas administrativas devem ser desenvolvidas a fim de melhorar o processo decisório. Ao longo do presente trabalho, serão demonstrados importantes conceitos de planejamento e controle, elementos essenciais à diminuição da discricionariedade gerencial.

2.4 A EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE GESTÃO NA EMPRESA MODERNA

O desenvolvimento dos mercados e o crescimento da economia geraram importantes mudanças nas unidades tomadoras de decisão. Após 1850, as empresas familiares dirigidas por proprietários, deram origem a grandes empresas multidivisionais comandadas por administradores. O poder decisório passou das mãos dos proprietários para as mãos de administradores tecnicamente capacitados. Nesse novo cenário, o crescimento das empresas múltiplas envolveu dois processos. O primeiro era a subdivisão interna das unidades em pequenas subunidades (centros de custos), e a segunda, a consolidação dessas unidades subdivididas em empresas maiores. A necessidade de centralizar os processos de coordenação, planejamento e controle das diversas atividades das subunidades fez, então, surgir a empresa gerencial. Para funcionar de maneira eficiente, a empresa gerencial necessitava de uma organização interna formal, com informações sobre operações, finanças e custos. Somente através desse fluxo de dados internos a empresa conseguiria manter o controle. Além disso, elas também necessitavam de diversos gerentes qualificados. Dessa maneira, os requisitos operacionais das novas empresas multidivisionais originaram um novo tipo de unidade decisória e uma nova classe de tomadores de decisões. (CHANDLER[7], 1973, *apud* MCCRAW, 1998).

Com a substituição da pequena firma familiar pela grande empresa gerida por administradores assalariados, Chandler[8] (1977, transcrito por MCCRAW, 1998) afirma que a empresa comercial moderna assumiu o lugar dos mecanismos de mercado na coordenação das atividades da economia e na alocação de seus recursos. Em diversos setores da economia, “a mão visível da gerência substituiu o que Adam Smith chamou de a mão invisível das forças de mercado.” (CHANDLER[9], 1977, *apud* MCCRAW, 1998, p. 248). A demanda de bens e serviços continuou a ser gerada pelo mercado, porém a moderna empresa comercial assumiu a posição de coordenar o fluxo de bens através dos processos existentes de produção e

---

[7] CHANDLER, A. D. ***Journal of economic history.*** Cambridge, v. 33, p.1-15, mar. 1973.

[8] CHANDLER, A. D. ***The visible hand:*** *the managerial revolution in American business.* Cambridge: The Belknap Press of Harvard University, 1977.

[9] CHANDLER, A. D. ***The visible hand:*** *the managerial revolution in American business.* Cambridge: The Belknap Press of Harvard University, 1977.

distribuição, e de alocar recursos financeiros e humanos para a produção e distribuição futuras. Essa mudança, de acordo com o autor, transformou a empresa na mais poderosa instituição da economia, e seus administradores, nos mais influentes tomadores de decisão da área econômica. Chandler (1977) define a empresa comercial moderna com duas características básicas: é dividida em diversas unidades operacionais distintas e é administrada por uma hierarquia de gestores assalariados. Cada unidade operacional é gerida em tempo integral por um administrador assalariado, e possui seus próprios regimes contábeis, podendo, na teoria, operar como uma empresa comercial independente. Em contraste, a firma comercial tradicional era uma empresa comercial unitária, com toda a administração sendo feita por um proprietário (ou um pequeno grupo de proprietários) a partir de um único escritório. Normalmente era exercida uma única função econômica, com uma única linha de produtos, dessa forma, as atividades da pequena firma familiar eram coordenadas pela chamada mão invisível de Adam Smith, ou seja, pelos mecanismos do mercado. Diferentemente das firmas tradicionais, nas firmas modernas, segundo Coase[10] (1937, citado por Pessali, 1998), a alocação de recursos não é feita pelo mecanismo de preços e sim por algum diferente tipo de coordenação, geralmente por um empresário que exerça comando sobre as atividades. Coase critica a teoria tradicional por não expressar a real definição da firma, bem como explicar sua lógica de funcionamento. Chandler (1977) reforça o pensamento de Coase ao dizer que na empresa moderna, as atividades e as transações das unidades foram interiorizadas, “passando a ser monitoradas e coordenadas por empregados assalariados e não pelos mecanismos do mercado.” (CHANDLER[11], 1977 *apud* MCCRAW, 1998, p. 249). Fora da firma, portando, o sistema de preços é responsável pela coordenação da alocação dos recursos, enquanto dentro dela o fator de coordenação da alocação dos recursos é exercido por uma autoridade. A partir desse entendimento, Coase conclui que mercados e firmas são modos alternativos de dirigir a produção. (PESSALI, 1998). Influenciado pela conclusão de Coase, Williamson (2012) alega em sua teoria dos custos de transação que as mudanças na estrutura organizacional são influenciadas primordialmente por motivos de eficiência. Para demonstrar tal argumento, o autor

---

[10] COASE, R. H. ***The nature of the firm.*** Economica: v.4, p. 386-405, 1937.

[11] CHANDLER, A. D. *Op cit.*

considerou duas diferentes maneiras de transações financeiras: através do mercado ou através de contratos entre agentes. Caso o mecanismo de preços do mercado apresente custos de utilização, “pode ser que, através de acordo ou contrato, dois (ou mais) agentes encontrem um meio de evitá-los ou reduzi-los – isso porque estabelecer contratos também tem custos, tanto *ex ante* quanto *ex post* -, tornando a mesma transação mais barata.” (PESSALI, 1998, p. 20). Ou seja, a reorganização estrutural da empresa depende, nesse caso, do tipo de transação que ela utilizará. Esse argumento remete a um importante desdobramento da TCT, de que o objetivo principal das instituições econômicas (firmas, mercados e contratos) é economizar os custos de transação. Dessa forma, devido à heterogeneidade das transações, cada empresa busca desenvolver uma estrutura organizacional capaz de reduzir os custos necessários a execução do seu tipo de transação de forma mais eficiente. (PESSALI, 1998).

Assim como Chandler, Coase e Williamson, Welsch (1983) também compartilha o pensamento de que uma gestão ativa pode influenciar o futuro da empresa, porém, o autor é mais incisivo ao dizer que “o principal fator de sucesso de uma empresa é a capacidade de sua administração no sentido de planejar e controlar suas atividades.” (WELSCH, 1983, p. 27). O autor cita duas filosofias conflitantes quanto ao verdadeiro papel da gestão: a teoria do mercado e a teoria do planejamento e controle. Conforme Figura 1, na teoria do mercado o papel da gestão é passiva, sujeita às mudanças do meio ambiente e apenas reage a eventos externos (como o conceito da mão invisível de Adam Smith), sendo o sucesso do administrador dependente da capacidade de interpretar o meio. Já na teoria do planejamento e controle, o gestor tem controle sobre o futuro da empresa (como o conceito da mão visível de Alfred Chandler), podendo manipular o destino da empresa planejando e controlando:

> O conceito de planejamento e controle apóia-se [*sic*] firmemente nesta teoria, ou seja, acredita-se que o principal fator de sucesso de uma empresa é a capacidade de sua administração no sentido de planejar e controlar as suas atividades. Esta noção indica que a administração somente justifica sua existência quando é verdadeiramente capaz de planejar e controlar de modo a dominar o destino da empresa a longo prazo. A base do planejamento e controle de resultados, portanto, é a confiança absoluta da administração em sua capacidade de estabelecer objetivos realistas para a empresa e conceber meios eficientes de alcançá-los. (WELSCH, 1983, p. 27).

TEORIA DO MERCADO	TEORIA DO PLANEJAMENTO E CONTROLE

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Conceitos:

1. A administração está totalmente sujeita às forças econômicas, sociais e políticas vigentes (meio ambiente).
2. Em conseqüência, a administração desempenha o papel de um adivinho — "lendo" o meio ambiente.
3. Quando o meio-ambiente é interpretado corretamente, a decisão administrativa a ser tomada é evidente.
4. Portanto, a competência (sucesso) da administração depende da capacidade para interpretar o meio-ambiente — bons vs. maus intérpretes, ou seja, bons vs. maus administradores.

1. O futuro destino da empresa pode ser manipulado; portanto, pode ser planejado e controlado.
2. Bons administradores podem conceber meios realistas para executar os planos.
3. A administração pode manipular as variáveis internas para tirar proveito integral dos acontecimentos externos.
4. A qualidade das decisões de planejamento e controle pela administração (incluindo o seu julgamento) determina a competência da administração e, portanto, o sucesso da empresa.

Decisões Reativas (Ex Post)	Decisões Dinâmicas (Ex Ante)
(A administração interpreta o significado dos eventos correntes e reage a eles.)	(A administração prevê os eventos futuros e prepara planos condizentes.)

FIGURA 1 – FILOSOFIA DO PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO
FONTE: WELSCH (1983, p. 28).

Os três autores – Chandler, Coase e Welsch – deixam claro a importância do processo de gestão dentro do meio empresarial. Como o conceito de planejamento e controle de resultados está diretamente ligado ao processo de administração, a importância dada ao planejamento e controle será utilizada, primeiramente, a fim de interpretar o verdadeiro papel da gestão dentro das empresas, visto que, de acordo com Welsch (1983, p. 21) “o planejamento e controle de resultados tem sido identificado como um ‘modo de administrar’”, e que, a ideia central do conceito de planejamento e controle orienta-se diretamente ao papel da gestão, ou seja, as tomadas de decisões. Posteriormente à explicação do processo de gestão, será dado destaque às etapas de planejamento e controle de resultados.

3 MODELO DE GESTÃO

O final da revolução industrial trouxe como consequência um crescimento acelerado e desordenado das empresas ao redor do mundo. Tal crescimento gerou maior competitividade no mercado, destacando a necessidade de aumento de produtividade e eficiência por parte das empresas que buscavam fazer frente a esse novo cenário, a partir da criação de vantagens competitivas. Essas mudanças geradas pela revolução industrial, segundo Gomes (2005), deram origem à administração moderna, na qual as empresas passaram a ser administradas levando em consideração sua cultura organizacional a partir da definição do *modelo de gestão* a ser adotado. De acordo com Crozzatti (1998) o modelo de gestão é a mais influente ferramenta de gestão dentro da empresa, e:

> É produto do subsistema institucional e tem como fundamento as crenças e valores dos líderes da empresa (fundadores, proprietários e principais gestores). O modelo de gestão é o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia. (CROZATTI, 1998, p. 13).

Considerando um dos principais pontos da teoria do planejamento e controle citada anteriormente, de que é papel do gestor antecipar decisões baseado em acontecimentos futuros, o modelo de gestão ideal a ser adotado para cada empresa deve demonstrar aos líderes, capacidade de adaptação às possíveis mudanças e externalidades do meio. Além disso, segundo Padoveze (2009), o modelo ideal deve ser estruturado levando em consideração**:** (i) O processo de gestão da empresa (atividades de planejamento, execução e controle); (ii) A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores com base no resultado econômico; (iii) O processo decisório (centralização ou descentralização do poder); (iv) O comportamento dos gestores (postura de empreendedor). Apresentado os aspectos para o modelo de gestão ideal, será dada ênfase ao processo de gestão.

3.1 PROCESSO DE GESTÃO

De acordo Padoveze (2009), a fim de atingir seus objetivos e metas, as empresas adotam um processo que oriente sua administração na tomada de decisões em todos os planos empresariais e níveis hierárquicos, denominado de processo de gestão, que compreende de modo cíclico e sequencial os processos decisórios das atividades administrativas de planejamento, execução e controle, conforme Figura 2.

Fase do processo	Finalidade	Produto
Planejamento estratégico	Garantir a missão e a continuidade	Diretrizes e políticas estratégicas
Planejamento operacional	Otimizar o resultado no médio e no longo prazo	Plano operacional
Programação	Otimizar o resultado no curto prazo	Programa operacional
Execução	Otimizar o resultado de cada transação	Transações
Controle	Corrigir e ajustar para garantir a otimização	Ações corretivas

FIGURA 2 – O PROCESSO DE GESTÃO: UMA VISÃO GERAL
FONTE: PADOVEZE & TARANTO (2009, p. 5).

O presente trabalho está estruturado a partir das premissas de que o sistema econômico interno da empresa pode ser coordenado a partir da correta alocação de recursos por parte de uma autoridade responsável, e que, o planejamento e controle são necessários dentro do processo de gestão, dessa forma, de acordo com a teoria do planejamento e controle, podem influenciar e manipular o futuro das empresas:

> A teoria do planejamento e controle assegura que a administração tem controle sobre o futuro da empresa e acredita que o destino da firma pode ser manipulado e, portanto, planejado e controlado. Nessa visão, a qualidade das decisões do planejamento e controle administrativo é um fator chave para o sucesso (GLAUTIER; UNDERDOWN[12], 1977, *apud* PADOVEZE, 2009, p. 28).

[12] GLAUTIER, M. W. E. e UNDERDOWN, B. ***Accounting Theory and Pratice.*** Londres: Pitman, 1977

Aceitando o conceito de “mão visível da gerencia” de Alfred Chandler e a teoria do planejamento e controle em sua essência, as etapas de planejamento e controle dentro do processo de gestão têm sua importância maximizada. Dada tamanha importância, essas etapas serão analisadas mais a fundo, a fim de demonstrar um método de gestão matricial que une variáveis de planejamento e controle orçamentário, denominado de Gerenciamento Matricial de Despesas.

3.2 PLANEJAMENTO E CONTROLE DE RESULTADOS

O sucesso de uma empresa no longo prazo depende da qualidade das decisões tomadas por sua administração, da eficácia com que ela é administrada. Como já foi visto anteriormente, uma das perspectivas mais importantes utilizadas para melhorar a eficácia com que o processo de gestão é executado, compreende o planejamento e controle de resultados. Atualmente, cada vez mais a alta concorrência obriga a administração a adotar métodos para delinear com antecedência suas atividades, coordenar e controlar suas operações. A fim de atingir esses objetivos com maior êxito, a utilização de planejamento e controle torna-se mais provável. Para melhor entender o conceito de planejamento e controle, se faz necessário partir da sua definição:

> O planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração. Especificamente, envolvem a preparação e utilização de (1) objetivos globais e de longo prazo da empresa; (2) um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; (3) um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade (divisões, produtos, projetos etc); (4) um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de responsabilidade. O conceito de planejamento e controle de resultados implica elementos de realismo, flexibilidade e atenção permanente às funções de planejamento e controle da administração. (WELSCH, 1983, p. 21).

Esta definição aponta a administração como o principal fator de sucesso da empresa no longo prazo, e traz implícita a ideia de que uma gestão competente consegue planejar, manipular e controlar as variáveis importantes para o êxito da

empresa. Tais variáveis podem ser classificadas em variáveis que o administrador tem controle e variáveis que o administrador não tem controle. O sucesso na tomada de decisões administrativas está relacionado à manipulação das variáveis controláveis e ao aproveitamento dos efeitos das variáveis não controláveis. Conceitualmente, as variáveis controláveis podem ser planejadas, trabalhadas e alteradas pela administração. Em contrapartida, as não controláveis demandam um "planejamento" diferenciado, buscando diminuir suas implicações negativas e tirar proveito dos efeitos positivos. Sendo assim, o planejamento se faz necessário para todas as variáveis relevantes, "esta é uma armadilha em que muitos administradores tendem a cair – ou seja, supor que devem planejar apenas as variáveis controláveis, pois 'nada podemos fazer em relação às variáveis não-controláveis'." (WELSCH, 1983, p. 26).

3.2.1 Dimensões temporais do planejamento e controle

O planejamento e controle de resultados são formados a partir do conjunto de decisões administrativas. A união de todas estas decisões administrativas é o conjunto total de políticas e planos da empresa. As escolhas adotadas só podem influenciar o futuro da organização, o passado não pode ser alterado com decisões presentes. Desta forma, segundo Welsch (1983), cada administração deve estabelecer dimensões temporais para cada tipo de decisão a ser tomada, de acordo com uma escala de prioridade. A figura 3 demonstra um exemplo de dimensões temporais estabelecidas para fins de planejamento em um programa de planejamento e controle de resultados. Devido à importância dos aspectos de planejamento e controle contidos na figura, ela será estudada mais a fundo.

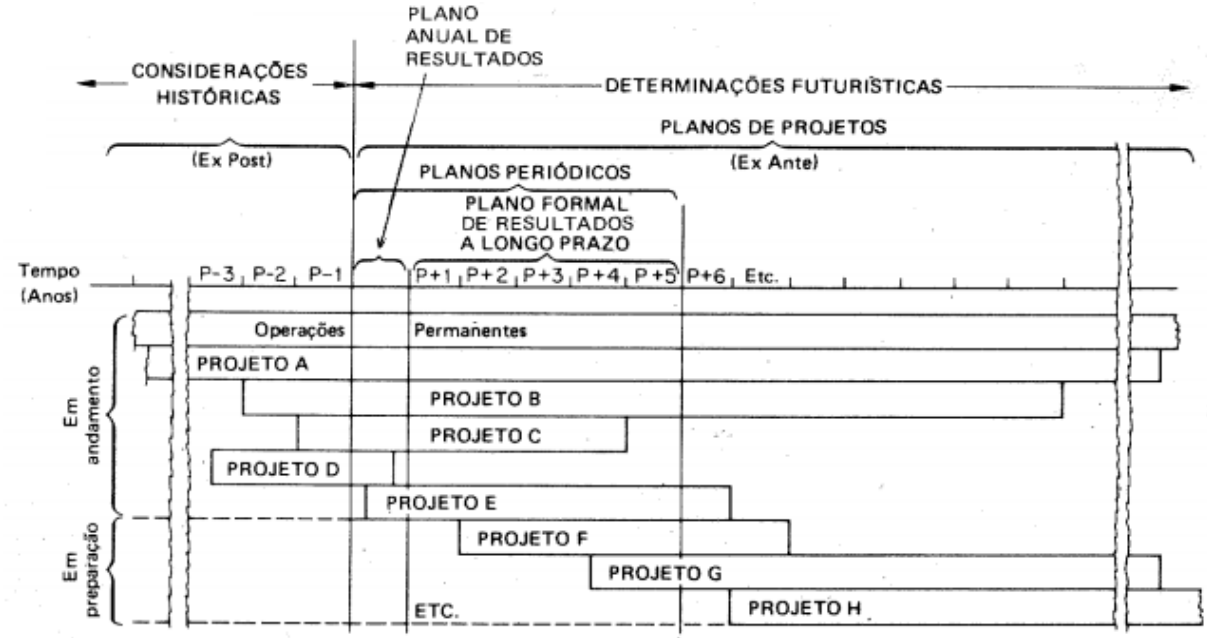

FIGURA 3 – DIMENÇÕES TEMPORAIS NO PLANEJAMENTO E CONTROLE DE RESULTADOS
FONTE: WELSCH (1983, p. 31).

Analisando a figura 3, fica clara a distinção da dimensão temporal do planejamento entre considerações históricas e determinações futurísticas. A análise das considerações e resultados históricos, a partir do controle de resultados, fornece base para as determinações futuras. A parte do planejamento que compreende as determinações futurísticas deve conter uma distinção entre planos de projetos e planos periódicos, devido aos programas específicos e dimensão própria de tempo de cada categoria. Os planos de projetos abrangem o planejamento e controle de longo prazo, e o enfoque é o próprio projeto. São empreendimentos especiais, projetos que influenciam toda a estrutura da empresa, como por exemplo, a abertura de uma nova fábrica ou o desenvolvimento de um novo produto. Requer o envolvimento da alta administração da empresa. Os planos periódicos compreendem o planejamento e controle de curto prazo, em períodos regulares. É estabelecido prazo para a execução das atividades, com relatórios periódicos de controle para avaliar a evolução do progresso. Representa uma análise da determinação de resultados e desempenho por período.

A figura 3 apresenta um exemplo de dimensão temporal, porém, cada empresa deve adotar a dimensão temporal que mais se adeque à suas necessidades e características. De maneira geral, uma administração que busque o sucesso a longo prazo, deve desenvolver uma escala de tempo para fins de planejamento e controle. Uma escala de tempo obrigará à análise antecipada das

decisões e dará destaque ao planejamento oportuno, disciplinando a administração a não adiar suas ações. (WELSCH, 1983, p. 33)

3.2.2 Dimensões estruturais e aspectos comportamentais do planejamento e controle

Com a finalidade de aumentar a eficiência administrativa e operacional, as empresas de médio e grande porte devem fragmentar suas estruturas em subunidades organizacionais, com responsabilidades administrativas distintas, assim como proposto por Chandler. As subunidades (centros de responsabilidade) podem ser divididas por centros de custo, centros de lucros, centros de investimento, e ser classificadas por departamentos, regiões, fábricas. Essa desagregação, geralmente denominada de estrutura organizacional, é utilizada buscando facilitar a execução dos planos, o atingimento dos objetivos e o controle por parte da empresa, aumentando a eficiência da administração. O objetivo da empresa é segregado para cada estrutura organizacional, dando origem a diversos objetivos e planos individuais. O somatório dos objetivos dos diversos centros de responsabilidade resulta no objetivo geral da empresa. Segundo Welsch (1983), os objetivos globais de resultado normalmente são desenvolvidos em bases anuais e de acordo com o seguinte padrão: a alta administração estabelece e transmite aos administradores das subunidades os objetivos gerais esperados de acordo com as premissas de planejamento e as diretrizes; o administrador de cada subunidade elabora, de acordo com as diretrizes gerais, seu próprio objetivo a partir do objetivo global; o administrador de cada subunidade apresenta à alta administração
o seu segmento do objetivo geral para avaliação, análise crítica e possíveis modificações; e os planos aprovados de cada subunidade são consolidados em planos de resultado para a empresa toda.

No processo de planejamento e controle como um todo, fica clara a importância do envolvimento de lideranças para uma administração eficaz. Outro aspecto muito importante diz respeito à motivação dos recursos humanos com o envolvimento de uma liderança dinâmica. A adoção de uma política de planejamento e controle, porém, requer cuidados comportamentais. Muitos indivíduos oferecem

certa resistência a mudanças, seja pela falta de entendimento do processo e de seu funcionamento, ou por motivos diversos como por exemplo, a preferência por métodos menos formais de planejamento, aversão à medição do desempenho ou simplesmente a expectativa de aumento na cobrança. Esses aspectos comportamentais não podem passar despercebidos durante a elaboração de uma política de planejamento e controle de resultados, devido à grande influência da motivação dos indivíduos envolvidos no êxito dos objetivos. Welsch (1983) cita uma abordagem alternativa para resolver determinados problemas comportamentais. De acordo com o primeiro ponto da abordagem alternativa sugerida pelo autor, a orientação para objetivos é benéfica para indivíduos ambiciosos e competentes que tem seu desempenho melhorado na busca do atingimento de metas e objetivos pessoais. Outro aspecto importante associado à orientação para objetivos é a constatação de que a motivação do administrador em aceitar e buscar seus objetivos é muito maior quando ele participa ativamente da elaboração dos mesmos. O autor afirma que “a participação na fixação dos objetivos, planos e políticas da empresa, com os quais estarão diretamente envolvidos, é atualmente reconhecida como uma das abordagens mais eficazes para motivar administradores em todos os níveis da organização.” (WELSCH, 1983, p. 35).

Outro ponto dessa visão alternativa está relacionado com o efeito que a *pressão* exerce sobre o comportamento humano. De acordo com Welsch, estudos apontam que muitos indivíduos e grupos reagem melhor sobre determinados volumes e tipos de pressão, porém, dependendo da intensidade e da continuidade dessa pressão, o efeito pode ser contrário. Diversos aspectos do planejamento e controle podem ser usados como instrumento de pressão, fazendo com que se extraia o máximo esforço de cada indivíduo. Além disso, a utilização do planejamento e controle como instrumento de pressão acaba por evidenciar os executivos ou grupos administrativos inseguros e/ou incompetentes, fazendo uma espécie de seleção. Desse modo, ao contrário de outras técnicas administrativas mais passíveis a exageros em relação ao comportamento humano por parte de administradores, o conceito de planejamento e controle de resultados “fornece uma orientação sofisticada para a administração eficaz e, portanto, para ajudar a evitar muitos dos erros de comportamento por parte dos administradores.” (WELSCH, 1983, p.36).

Por último, outro aspecto comportamental que requer muita atenção por parte dos administradores, por constituir um dos principais problemas administrativos, é a *comunicação* dentro do processo de gestão. Podendo ser definida, de maneira simples, como a troca de informações entre as pessoas envolvidas no processo para que haja entendimento mútuo. Como visto anteriormente, uma das funções principais da administração é o estabelecimento de planos e objetivos, e posteriormente a formulação de métodos a fim de atingir esses objetivos. Um dos problemas enfrentados pela alta administração é a comunicação dos objetivos para toda a organização, buscando homogeneidade nos esforços para atingi-los.

Esses aspectos apontam a grande importância das funções de planejamento e controle para uma administração eficiente.

3.2.3 Vantagens e limitações do planejamento e controle de resultados

As decisões que deverão ser adotadas pelas empresas dependem do ambiente em que elas se encontram. O diferencial de uma empresa com um método de planejamento e controle de resultados é que essas decisões serão tomadas de forma antecipada. Algumas vantagens e limitações de decidir antecipadamente foram descritas por Welsch[13] (1994, citado por FREZATTI, 2000), muitas delas até já foram descritas no presente trabalho, porém de maneira sintética. O autor apresenta como vantagens do planejamento e controle:

a) Coordenação de atividades: através do planejamento as atividades de uma organização podem ser coordenadas relacionando umas às outras, ou seja, com a projeção de crescimento de uma determinada atividade dentro da organização, todas as demais atividades que fazem parte da cadeia devem ser planejadas, para que uma atividade não esteja relacionada com o não-atingimento da meta de outra. Não há como ter coordenação entre atividades sem que haja o planejamento prévio, antevendo pontos de estrangulamento e possibilidades;

[13] WELSCH,G. A. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle do lucro. São Paulo: Atlas, 1994.

b) Decisões antecipadas: de maneira geral todas as decisões de última hora padecem da falta de análises e avaliações adequadas. Conforme visto anteriormente, a tomada de decisões antecipadas está diretamente relacionada com um planejamento eficiente, podendo revelar novas perspectivas ou permitir novas abordagens;
c) Comprometimento a priori: comprometimento com as metas pré-estabelecidas através do planejamento;
d) Possível maior transparência: devido ao envolvimento de várias áreas da organização dentro das etapas do processo de planejamento e controle. Além disso, em algumas empresas, a disseminação de informações está ligada ao princípio do planejamento e controle;
e) Responsabilidades definidas: a partir da divisão da empresa em subunidades organizacionais com administração definida, da mesma forma que a estrutura multidivisional de Chandler. Dessa forma, a autoridade e a cobrança de resultados podem ser exercidas;
f) Destaque para eficiência: adotada uma política de planejamento e controle, os indicadores financeiros e operacionais devem ser controlados com frequência, assim como a disciplina necessária para direcionar as atividades. O controle é utilizado de modo a monitorar o atingimento do que foi planejado, resultados insatisfatórios devem ser avaliados e corrigidos no próximo planejamento;
g) Possível maior entendimento mútuo, como consequência do item “d” na qual a maior transparência permite o entendimento de executivos sobre as áreas que não são de sua responsabilidade. Assim, o relacionamento entre diferentes departamentos é fortalecido e em alguns casos, problemas são evitados;
h) Induz a autoanálise, a partir do planejamento estabelecido e dos resultados alcançados, determinada área da empresa pode auto avaliar-se perante os objetivos que pretende superar no futuro. As necessidades percebidas podem ser superadas com novas técnicas, novos relatórios gerenciais podem ser desenvolvidos buscando dar respostas à organização;
i) Avaliação do progresso, comparando o desempenho realizado com o que foi planejado ao invés de comparar com algum referencial histórico

passado. A comparação histórica permite o entendimento parcial dos fatos, mostra se houve evolução ou não em referencia ao ano anterior, por exemplo. Nada, porém, demonstra se este resultado alcançado é satisfatório e se a empresa está no caminho certo para atingir seus objetivos. Além disso, a análise histórica pode não indicar as ineficiências dentro da empresa. Este benefício do planejamento e controle é valido independentemente da validade dos anteriormente apresentados.

Apesar das vantagens acima descritas, Welsch (1994) reconhece que existem importantes limitações no desenvolvimento do processo de planejamento e controle dentro de uma organização:

a) Baseia-se em estimativas: em alguns fatores externos à empresa, como a taxa de juros e a aceitação do mercado por exemplo. Assim sendo, não se espera que o nível de acerto seja pontual, mas sim razoável. Dessa forma, a administração deve estar sempre preparada para rever e ajustar as metas do planejadas;
b) Deve estar adaptado às circunstâncias: caso o ambiente em que o plano de negócios foi desenvolvido se altere, um novo plano deverá ser desenvolvido em face dessa mudança, implicando na necessidade de revisões periódicas;
c) A execução não é automática: para ser útil, depois de elaborado, o processo de planejamento e controle necessita de capital humano, da compreensão e entendimento das pessoas envolvidas no processo. Somente desta forma as metas poderão ser atingidas;
d) A administração não deve ser substituída pelo plano: mesmo as atividades que não estão previstas no plano de negócios devem ser analisadas pela administração e caso consideradas úteis para o atingimento dos objetivos, implementadas. Esse equilíbrio deve ser alcançado para que não seja inserido todo tipo de alteração, desmoralizando o plano de negócios, mas também para não deixar passar elementos importantes à empresa.

Analisados alguns dos aspectos positivos e negativos de um programa de planejamento e controle, fica claro que o sucesso está diretamente ligado ao envolvimento da administração em todo o processo. Este envolvimento varia de amplitude e intensidade de acordo com o nível da administração. A alta administração possui obrigações muito maiores em relação ao planejamento do que

uma administração inferior. Já na função do controle tende a ser o inverso. De maneira genérica, a amplitude das responsabilidades de planejamento e controle pode ser representada conforme figura 4.

POSIÇÃO	PROPORÇÃO DO TEMPO GASTO EM___
Presidente do Cons. de Administração Presidente Vice-presidente Executivo Vice-presidente Chefe de Divisão Chefe de Departamento Assistente de Chefe de Departamento Supervisor Contramestre Ajudante de contramestre Operário	A FUNÇÃO DE PLANEJAMENTO A FUNÇÃO DE CONTROLE

FIGURA 4 – RESPONSABILIDADES DE PLANEJAMENTO E CONTROLE POR POSIÇÃO ADMINISTRATIVA
FONTE: WELSCH (1983, p. 40)

As funções de planejamento e controle são fundamentais ao processo de gestão. Desta forma, se faz necessário analisar esses dois conceitos de forma separada.

4 PLANEJAMENTO

Buscando sempre atingir objetivos, a evolução do conceito de planejamento sempre caminhou lado a lado com a evolução da humanidade. No âmbito empresarial, porém, esse conceito começou a ser utilizado somente após a Segunda Revolução Industrial, a fim de criar vantagens competitivas sustentáveis entre as empresas (LUNKES, 2007, p. 1). Ainda segundo Lunkes (2007), as consequências geradas pela Segunda Guerra Mundial, como a escassez de recursos na economia, estimularam a evolução do planejamento através da introdução do pensamento estratégico.

O planejamento é necessário para a humanidade, e passa a existir a partir do momento em que são traçados objetivos, "planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual" (PADOVEZE, 2009, p. 28). Analisando o conceito de planejamento voltado para o cenário empresarial, torna-se uma função administrativa, que segundo Hoji e Silva (2010), visa atingir os objetivos estabelecidos determinando com antecedência as ações a serem adotadas e executadas dentro de diferentes condições e cenários preestabelecidos. Essa previsibilidade acaba por diminuir as incertezas, aumentando as chances de um melhor desempenho da empresa, "o futuro pode ser melhorado por uma intervenção ativa no presente." (ACKOFF[14], 1976, *apud* LUNKES, 2007). Como já citado anteriormente, o planejamento a ser adotado depende do processo de gestão e consequentemente do modelo de gestão escolhido pela empresa, sendo necessária a participação de responsáveis de todas as áreas envolvidas. Tal envolvimento e integração foram citados por Sá e Moraes (2005, p. 5-6) na definição de planejamento dada pelos autores:

> Podemos definir o planejamento como sendo um processo contínuo que visa antecipar um estado futuro de forma a estabelecer as ações necessárias à concretização deste estado por meio de intervenções ativas no presente. Os planos decorrentes da atividade de planejamento devem ser estruturados de maneira formal de modo a permitir à administração da empresa atuar de maneira integrada em suas ações gerenciais. Isto significa que os planos devem ser explicitados em documentos, redigidos em linguagem clara e acessível. No entanto, não basta que os planos sejam apresentados de forma discursiva. É preciso quantifica-los de forma a

[14] ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial.** Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1976.

> garantir que as ações propostas não se inviabilizem mutuamente mas que, ao contrário, se complementem. Além disso, a flexibilidade deve caracterizar todos os planos da empresa, ou seja, deve permitir a adaptação às mudanças e a pronta ação gerencial para a correção dos rumos. (SÁ; MORAES, 2005, p. 5-6).

A definição dada por Sá e Moraes (2005) apresenta o planejamento como um processo contínuo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de uma forma mais eficiente, concentrando melhor os esforços e recursos pela administração da empresa. Planejar é estipular antecipadamente as ações a serem executadas, aferir os recursos a serem utilizados e determinar as correspondentes responsabilidades futuras dentro do processo, buscando alcançar de maneira satisfatória os objetivos determinados pela empresa. O conceito de planejamento apoia-se firmemente na teoria do planejamento e controle, na qual os administradores estabelecem um conjunto de medidas a serem adotadas quando o ambiente futuro tende a ser diferente do passado, podendo exercer certa influência sobre as variáveis internas para tirar proveito dos acontecimentos externos. Conforme apresentado anteriormente, a atividade de planejamento consiste em decisões tomadas no presente a partir do exame de impacto das mesmas no futuro, com dimensões temporais pré-estabelecidas. Desta forma, o planejamento deve anteceder à decisão e à ação. O exercício sistemático da atividade de planejamento tende a reduzir as incertezas envolvidas durante todo o processo decisório, aumentando assim a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos pela empresa.

4.1 PRINCÍPIOS DO PLANEJAMENTO

Com o propósito de alcançar os objetivos estabelecidos, o planejamento deve respeitar alguns princípios. Definindo princípio como a regra básica que norteia uma ação, os princípios do planejamento podem ser separados em gerais e específicos.

4.1.1 Princípios gerais do planejamento

Segundo Oliveira (2001), a administração deve estar atenta a quatro princípios gerais do planejamento. O primeiro deles é o princípio da contribuição aos objetivos, na qual deve haver interligação e hierarquização das metas com o propósito de atingir os objetivos máximos da empresa. O segundo princípio, o princípio da precedência, corresponde a uma função administrativa anterior a outras funções para definir o que deverá ser feito. Outro princípio do planejamento, da maior penetração e abrangência, o planejamento pode provocar grandes mudanças de processos e atividades na empresa. Exemplos de modificações provocadas nas pessoas podem equivaler à transferências, treinamentos, substituições. Na tecnologia, ao desenvolvimento de conhecimentos e novas formas de realizar os trabalhos. E exemplos de mudanças nos sistemas podem corresponder a alterações nos procedimentos, na comunicação, nos níveis de autoridade e etc. Por último, no princípio da maior eficiência, eficácia e efetividade, o planejamento deve ser feito de forma eficiente, eficaz e efetivo, buscando maximizar os resultados e minimizar as deficiências. Um planejamento feito de forma eficiente pode ser entendido em fazer as coisas de forma oportuna, proteger os recursos aplicados, resolver os problemas, cumprir com o dever e reduzir os custos. Em um planejamento eficaz devem-se produzir alternativas criativas, fazer as coisas corretamente, otimizar a utilização de recursos, conquistar os objetivos e aumentar o lucro. Já o conceito de efetividade no planejamento pode ser entendido como a capacidade de coordenação por parte da empresa, no tempo, de esforços e energias visando o atingimento dos resultados globais e a manutenção da empresa no ambiente competitivo em que se encontra. Desta forma, para o planejamento seja efetivo, é necessário que ele também seja eficiente e eficaz.

Os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade presentes nos princípios gerais de planejamento, são algumas das principais formas para avaliar a qualidade da administração, uma vez que, geralmente, os recursos com as quais os administradores trabalham são limitados e escassos.

4.1.2 Princípios específicos do planejamento

Os princípios específicos do planejamento levam em consideração a interatividade e o comportamento do processo de planejamento. Ackoff[15] (1974, citado por OLIVEIRA, 2001) apresenta quatro princípios do planejamento como específicos: planejamento participativo, planejamento coordenado, planejamento integrado e planejamento permanente.

De acordo com o princípio do planejamento participativo, o maior benefício do planejamento não é seu produto, mas sim o processo envolvido para desenvolver e atingir esse produto. O responsável pelo planejamento além de elaborá-lo, deve facilitar o processo de elaboração por parte da própria empresa e de acordo com as áreas pertinentes ao processo. No princípio do planejamento coordenado o planejamento deve ser feito de maneira a projetar todos os aspectos envolvidos no processo de forma interdependente. Nenhuma área ou aspecto da empresa pode ser planejado de maneira eficiente se for feito de modo independente das outras áreas ou aspectos. O princípio do planejamento integrado diz respeito à integração do planejamento entre os diferentes níveis da empresa, com objetivos determinados “de cima para baixo” e os meios para atingi-los “de baixo para cima”. Por último, o princípio específico do planejamento permanente é exigido perante o ambiente competitivo em que as empresas se encontram, pois nenhum plano mantém seu valor ao longo do tempo.

Os princípios gerais e específicos do planejamento devem sempre ser levados em conta na hora da elaboração de uma política de planejamento, pois fornecem à administração da empresa uma base mais sólida dentro do processo decisório.

---

[15] ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial.** Rio de Janeiro: Livros técnicos e científicos, 1974.

4.2 ASPECTOS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO

Conforme descrito anteriormente, o planejamento é um processo contínuo que envolve um conjunto de decisões a serem tomadas para atingir os objetivos pré-estabelecidos pela empresa. Independentemente da metodologia que será adotada para o atingimento dos objetivos, alguns aspectos básicos devem ser considerados em qualquer planejamento. Ackoff[16] (1974, citado por OLIVEIRA, 2001) apresenta cinco aspectos básicos do planejamento: planejamento dos fins, planejamento de meios, planejamento organizacional, planejamento de recursos e planejamento de implantação e controle.

Na perspectiva do planejamento dos fins, ao ser elaborado, todo planejamento deve conter uma especificação da condição futura desejada, como metas, objetivos, objetivos setoriais e propósitos. O planejamento de meios é o planejamento com as proposições de caminhos e meios para atingir a condição futura desejada. Os meios podem ser a diversificação de produtos e/ou expansão da capacidade produtiva de uma unidade, por exemplo. Nesta parte do planejamento são escolhidos as macro estratégias, macro políticas, estratégias funcionais, políticas, procedimentos e práticas. Outra importante parte do planejamento é denominada de planejamento organizacional, na qual os requisitos organizacionais são esquematizados para os meios propostos poderem ser realizados. Pode-se ter, por exemplo, a estruturação da empresa em subunidades com diferentes estratégias. O planejamento de recursos deve ser considerado para o estabelecimento de programas, projetos e planos de ação necessários ao alcance dos objetivos desejados, através da alocação de pessoas e materiais, determinação da origem e aplicação de recursos financeiros. Por último, outro aspecto que deve ser considerado na elaboração de um planejamento, é o planejamento de implantação e controle. Esta parte do planejamento corresponde à atividade de planejar o gerenciamento de implantação do projeto.

Estes cinco aspectos básicos do planejamento por si só não garantem o sucesso do processo de planejamento, porém devem estar presentes para que o êxito possa ser alcançado.

---

[16] ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial.** Rio de Janeiro: Livros técnicos e científicos, 1974.

4.3 TIPOS DE PLANEJAMENTO

A competição global cada vez mais acirrada, denominada por D' Aveni (1995) de hiper-competição[17], acelerou o tempo de ocorrência das inovações, tornando as vantagens competitivas sustentáveis citadas por Lunkes (2007) cada vez menos duráveis e eficazes dentro do universo empresarial, "em vez de buscar uma vantagem sustentável, a estratégia nos ambientes hiper-competitivos agora se concentra do desenvolvimento de uma série de vantagens temporárias. Em vez de tentar criar estabilidade e equilíbrio, o objetivo da estratégia é romper o *status quo*" (D' AVENI, 1995, p. 28). Nesse novo cenário de hipercompetição em que toda vantagem é provisória, as empresas com um modelo de gestão e um planejamento eficiente, apresentam maiores oportunidades do que as demais.

Visando adaptar-se a esse novo ambiente, o planejamento evoluiu ao longo dos anos, podendo ser classificado em três tipos distintos: planejamento estratégico, tático e operacional.

4.3.1 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico corresponde à primeira etapa dentro do processo de gestão e compreende a empresa como um todo. É o planejamento de longo prazo definido pela alta administração da empresa, no qual são formuladas ou reformuladas as estratégias buscando antecipar cenários futuros, antecipar às mudanças. É feito pelos níveis mais altos da administração devido à complexidade das decisões, envolvendo um volume grande de recursos e decisões estratégicas de difícil reversibilidade. O planejamento estratégico está relacionado com estratégias e ações que serão adotadas a fim de alcançar objetivos de longo prazo, e compreende os planos de projetos citados anteriormente. As medidas adotadas dentro do planejamento estratégico dizem respeito principalmente a problemas externos da

[17] **D' Aveni (1995)** classifica a **hiper-competição** como um ambiente de constantes mudanças, onde concorrentes flexíveis, agressivos e inovadores invadem mercados acabando, fácil e rapidamente, com as vantagens de empresas grandes e bem-situadas.

empresa, normalmente relacionados com as linhas de produtos e serviços e aos mercados atendidos. (OLIVEIRA, 2001; SANVICENTE; SANTOS, 1983). Devido às inúmeras incertezas do mercado, o planejamento estratégico deve ser flexível, permitindo ajustes no decorrer do processo. Esse tipo de planejamento abrange, normalmente, informações qualitativas e decide qual rumo a empresa irá tomar, além de avaliar o ambiente em que a empresa operará e desenvolver estratégias, processo, técnicas para alcançar o objetivo pretendido. Em resumo, “o planejamento estratégico faz os gestores indicar a direção, o curso que a empresa tomará nos próximos anos.” (LUNKES, 2007, p. 2).

4.3.2 Planejamento tático

O planejamento tático nada mais é do que uma derivação do planejamento estratégico em uma dimensão mais restrita, visando otimizar determinados departamentos ou setores da empresa ao invés da empresa como um todo. Deve ser implementado por níveis intermediários (gerência) com a finalidade de utilizar de forma eficiente os recursos disponíveis buscando objetivos de curto prazo previamente fixados. Os planos periódicos, citados anteriormente, são exemplos do planejamento tático. Na definição de Oliveira (2001, p. 43-46), “planejamento tático relaciona-se a objetivos de mais curto prazo e com maneiras e ações que, geralmente, afetam somente parte da empresa” e “tem por objetivo otimizar determinada área de resultado e não a empresa como um todo”. Sendo assim, trabalha com a decomposição dos objetivos, estratégias e políticas definidos no planejamento estratégico, conforme sistemática demonstrada na figura 5.

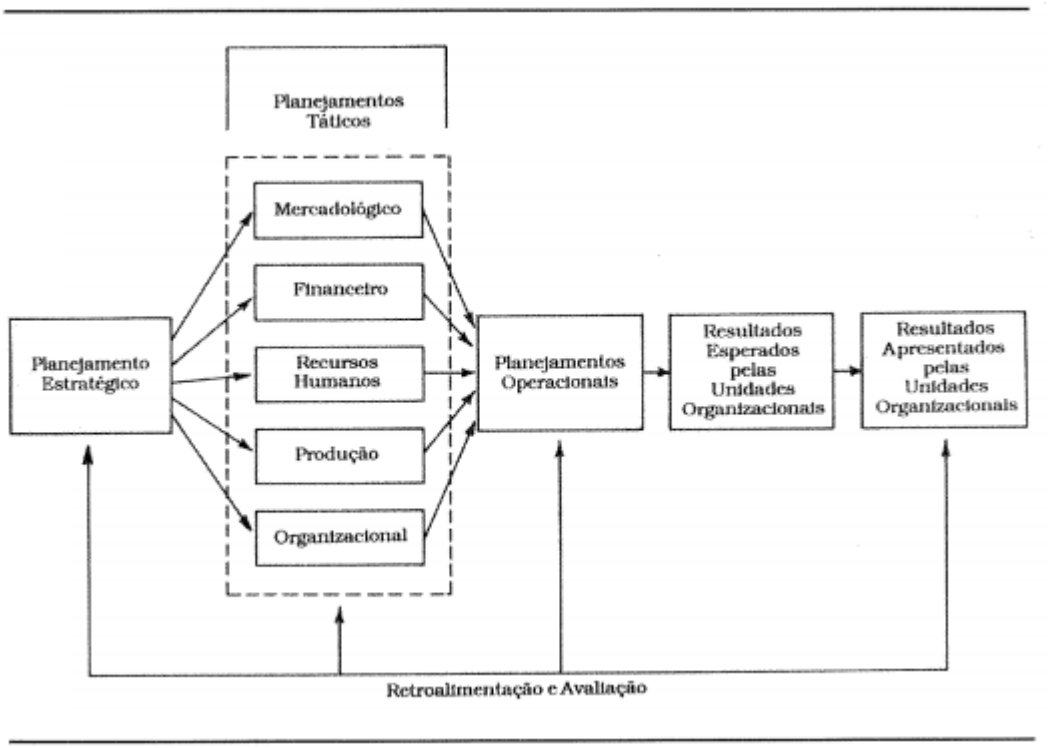

FIGURA 5 – DESENVOLVIMENTO DE PLANEJAMENTOS TÁTICOS
FONTE: OLIVEIRA (2001, p. 47)

O planejamento tático proporciona aos gestores objetivos mensuráveis, tanto qualitativos como quantitativos, que visam orientar a etapa de planejamento operacional, “enquanto os planos táticos proveem objetivos mensuráveis para a empresa, eles não indicam como devem ser administradas as operações do dia-a-dia; esta é função do planejamento operacional.” (LUNKES, 2007, p. 3).

4.3.3 Planejamento operacional

O planejamento operacional é a formalização, principalmente em documentos escritos, dos objetivos, políticas e metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas pelo plano estratégico. Tem como finalidade “maximizar os recursos da empresa aplicados em operações de um determinado período (...) distribuindo eficientemente os recursos nas áreas e no tempo, de modo que os seus resultados somados sejam os melhores possíveis.” (HOJI; SILVA, 2010, p. 8). O planejamento operacional deve abranger os artifícios necessários para seu desenvolvimento e implantação, os métodos básicos a serem adotados, os resultados esperados, além

dos prazos estabelecidos e responsáveis por sua execução e implementação. É a etapa do processo de gestão na qual são definidos os planos, políticas e objetivos operacionais, tendo como componente final outra etapa que será aprofundada mais à frente, o orçamento. (OLIVEIRA, 2001; PADOVEZE, 2009).

Em um processo de planejamento eficiente, os três diferentes tipos de planejamento devem sempre estar integrados, conforme citado no princípio do planejamento integrado. O planejamento estratégico isoladamente é insatisfatório, pois apenas o estabelecimento de objetivos a longo prazo, resultando em uma situação desfavorável devido à ausência de ações imediatas para operacionalizar o planejamento estratégico. Essa ausência só é suprida com o desenvolvimento e implantação dos planejamentos táticos e operacionais de maneira integrada. A integração dos três tipos de planejamento pode ser visualizada de forma cíclica, conforme figura 6.

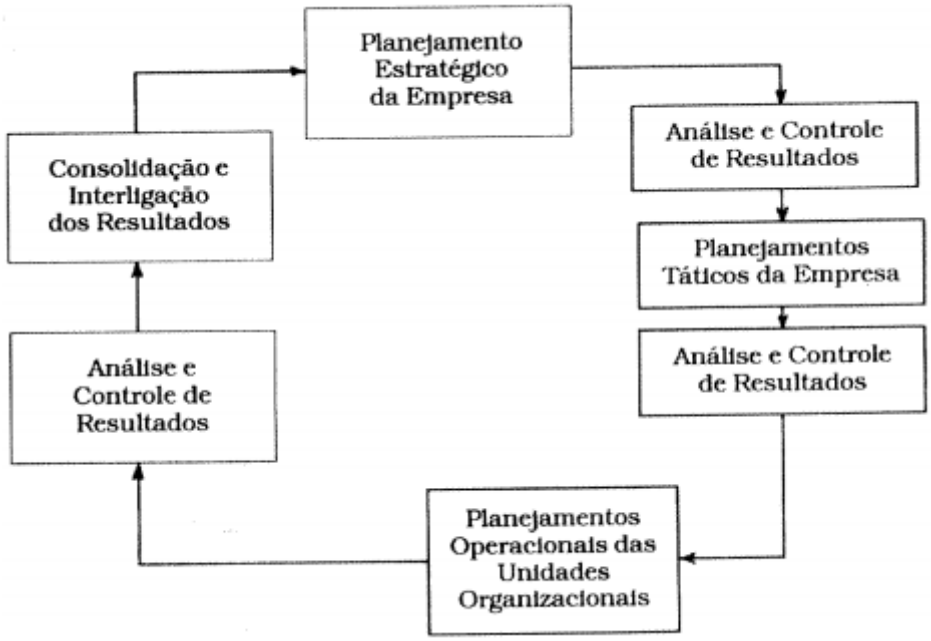

FIGURA 6 – CICLO BÁSICO DOS TRÊS TIPOS DE PLANEJAMENTO
FONTE: OLIVEIRA (2001, p. 45)

5 CONTROLE

A função de controle está diretamente ligada à função de planejamento, para cada planejamento feito há a necessidade de um controle efetivo, uma espécie de *feedback* de informação que possibilite a comparação do desempenho realizado com os objetivos planejados. Mais do que uma etapa do processo de gestão para acompanhar, comparar e verificar se os objetivos traçados estão sendo cumprido, o controle funciona como um gerador de informação, para que junto à análise de desempenho, identifique os desvios ocorridos e auxilie em eventuais tomadas de decisões corretivas, visando assegurar o atingimento dos objetivos desejáveis. O entendimento dessas variações entre o que foi planejado e o realizado permite o aprimoramento do processo de planejamento, conforme Figura 7. (FREZATTI, 2000; PADOVEZE, 2009; SANVICENTE; SANTOS, 1983).

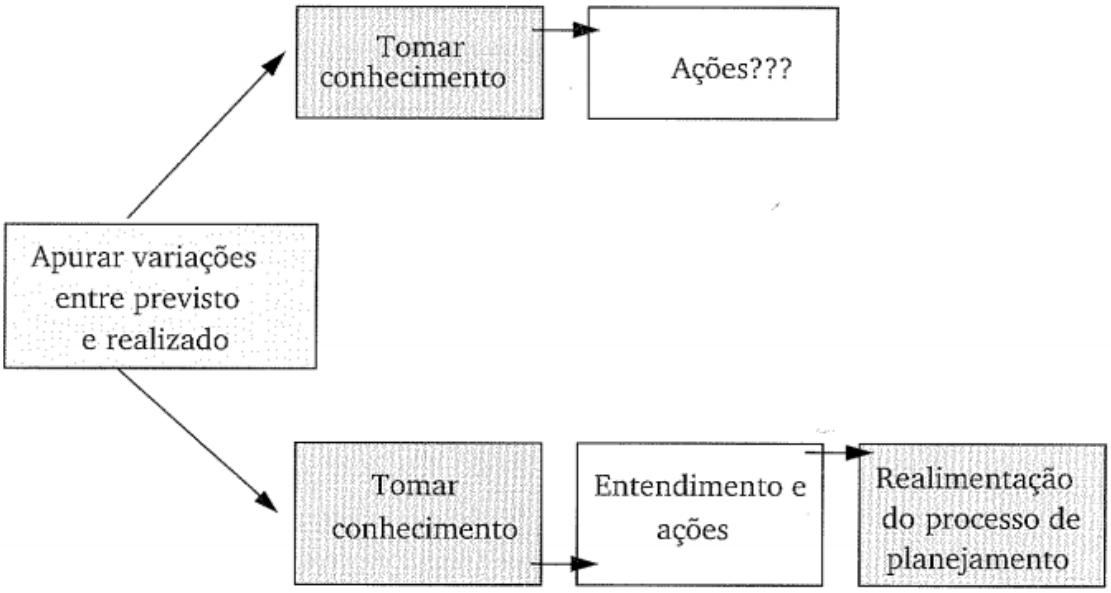

FIGURA 7 – QUE SIGNIFICA CONTROLE NA SUA ORGANIZAÇÃO?
FONTE: FREZATTI (2000, p. 40).

Um importante ponto do controle está ligado à sua relação com o momento de ação. De nada adianta o controle realizado depois de ocorrido o fato, ele deve ser exercido antes do momento de ação. O responsável pelas ações deve estar integrado e ter conhecimento do planejamento e dos objetivos traçados, para que possa exercer o controle no momento de ação (ponto de decisão), o controle prévio.

De acordo com Welsch (1983), a eficácia do controle pode ser medida comparando os resultados reais com os objetivos planejados. As informações geradas por estes relatórios de desempenho não podem ser alteradas, porém, a análise dos dados históricos pode levar a uma melhoria no controle futuro. Sendo assim, “o conhecimento importante é o de que os objetivos, políticas e padrões devem atender a dois pré-requisitos básicos no processo global de controle, ou seja: (1) oferecer bases para o controle no momento de ação (ponto de decisão); e (2) oferecer bases para a avaliação da eficácia do controle após o momento de ação.” (WELSCH, 1983, p. 42). Para Oliveira (2001) há ainda o controle realizado antes da ocorrência do evento, o controle prévio. Este estágio do controle tem como objetivo evitar que ocorram variações no plano, bem como minimizar o surgimento de problemas. Os três estágios temporais do controle são independentes, funcionando como diferentes instrumentos de controle para os administradores.

Antes da implementação de um processo de controle, alguns aspectos relacionados ao ambiente interno da empresa devem ser observados. Como citado anteriormente, um programa amplo de controle de resultados é uma importante ferramenta para a administração da empresa. Então, cabe reforçar que o controle é realizado através de pessoas. Portanto, um ponto de vital importância para o processo de controle bem sucedido está ligado a qualidade e capacidade das pessoas envolvidas no processo, à qualidade da administração. Além da qualidade, a motivação desses envolvidos, a partir da definição de objetivos e desafios claros e atingíveis e de um sistema de premiação e punição baseado no desempenho, também têm essencial importância para o processo. Outro importante aspecto ligado aos envolvidos no processo é a disponibilidade de tempo, em todos os níveis da empresa, para a dedicação à função de controle. Além dos aspectos ligados à recursos humanos, antes de iniciar o controle dos itens planejados, deve-se verificar se a empresa possuí um sistema de informação eficiente, que forneça todos os dados necessários para o controle de forma rápida e eficaz. Dada tamanha importância, o conceito de sistema de informação será detalhado mais à frente.

5.1 FINALIDADES DA FUNÇÃO CONTROLE

Para que a função de controle cumpra com sua missão dentro do processo de gestão da empresa, deve fornecer informações e *feedbacks* de maneira mais rápida possível, além disso, os métodos de controle devem ser adaptados para cada tipo de operação e indivíduo envolvido. Um controle efetivo compreende algumas finalidades específicas como: medidas de desempenho confrontando com os objetivos predeterminados; relatórios de comunicação com os resultados mensurados para os envolvidos no processo; análises de causa em relação às diferenças dos objetivos; sugestão de alternativas de ação para corrigir os problemas observados; seleção e adoção da melhor alternativa sugerida; acompanhamento da ação corretiva adotada visando verificar a eficácia; e realimentar com informações o processo de planejamento buscando melhorar a efetividade dos ciclos subsequentes de planejamento e controle. (WELSCH, 1983).

Assim como Welsch, Oliveira (2001) apresenta algumas finalidades do controle dentro do processo de planejamento. De acordo com o autor, o controle deve identificar problemas, falhas e erros que possam acarretar desvios no planejamento a fim de corrigi-los e impedir sua reincidência. Além de avaliar se as estratégias e políticas estão ocasionando o atingimento dos resultados esperados dentro do ambiente previsto, o controle também tem como finalidade proporcionar informações gerenciais periódicas para, se necessária, haja rápida intervenção por parte da administração no desempenho do processo.

Dentro das finalidades da função do controle, de maneira geral, o papel dos administradores pode ser resumido em três etapas: medição do desempenho, comparação com as metas propostas e se necessário, correção.

5.2 CONTROLE COMO FERRAMENTA GERENCIAL

Como instrumento gerencial, o controle pode ser utilizado pela administração de diferentes maneiras. Vale a pena destacar a utilização do controle como ferramenta para corrigir ou reforçar o rendimento apresentado, para proteger os

ativos financeiros da empresa contra possíveis roubos e desperdícios, informar se os projetos e planos de ação estão sendo confeccionados conforme planejados e também indicar se os recursos disponíveis estão sendo empregados da melhor maneira possível. Além disso, pode ser empregado para informar a urgência de alterações nas funções administrativas de planejamento, organização e direção, e também para garantir o aumento de eficiência e eficácia no atingimento dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa. O controle pode ser considerado como uma etapa do planejamento, tendo em vista que representa a atividade básica para realimentar o processo de planejamento.

Assim como um dos princípios gerais do planejamento, o controle também está relacionado com os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade. O conceito de eficiência refere-se à otimização dos recursos utilizados para atingir os objetivos estabelecidos. A efetividade se refere à relação entre o que foi planejado e o que foi proposto ao longo do tempo. E por último, o conceito básico da eficácia refere-se à contribuição dos resultados obtidos para o alcance dos objetivos globais da empresa. A administração deve, também, ficar atenta a alguns aspectos que podem prejudicar a eficiência, eficácia e efetividade do controle. Alguns desses aspectos estão ligados a informações, como lentidão e deficiência, além da insuficiência de informações. Sistemas de controle complicados e planos mal elaborados também podem prejudicar a eficiência do controle. Outros aspectos que merecem atenção estão relacionados com uma estrutura organizacional inadequada e a incapacidade dos recursos humanos. (OLIVEIRA, 2001).

5.3 FASES DO PROCESSO DE CONTROLE

Para que o controle do planejamento possa ser elaborado de maneira adequada, o administrador deve seguir algumas fases na elaboração do controle: estabelecimento de padrões de medida e avaliação, medida dos desempenhos apresentados, comparação do realizado com o esperado e ação corretiva. (OLIVEIRA, 2001).

Na fase denominada de “estabelecimento de padrões de medida e avaliação”, são criados parâmetros usados de base para a comparação do realizado com

resultado desejado. Somente desta forma poderá haver avaliação se o resultado obtido é satisfatório ou não. Os padrões utilizados são decorrentes dos objetivos, desafios, políticas e projetos. E podem ser tangíveis ou intangíveis, explícitos ou implícitos e referirem-se a qualidade, quantidade e tempo. A fase denominada de medida dos desempenhos apresentados compreende o processo de medida e avaliação do desempenho a partir da determinação do que e como medir de acordo com critérios de quantidade, qualidade e tempo. Estes critérios podem variar entre os administradores, porém dentro da mesma empresa deve-se procurar ter homogeneidade e integração entre seus critérios de medição de desempenho. Desta forma, o controle do planejamento, principalmente do planejamento estratégico que avalia a empresa como um todo, tende a apresentar maior êxito. A comparação do realizado com o esperado produz resultados que podem servir a diferentes usuários, como a alta administração, os chefes das subunidades, os funcionários e etc. As ações a serem adotadas dependem dos resultados dessas comparações. Se o desvio apresentado estiver dentro do esperado, a administração não deve preocupar-se. Se o desvio exceder um pouco o nível de tolerância esperado, o executivo deverá continuar com a ação, porém com alguns ajustes que possibilitem atingir o resultado esperado. Já se o desvio exceder em muito a tolerância traçada pela empresa, a administração deverá suspender as ações até que as causas desse desvio sejam identificadas e eliminadas. A última fase do processo de controle, denominada de ação corretiva, corresponde às medidas adotadas para eliminar os desvios detectados pela administração, ou também para reforçar os aspectos positivos que o processo apresenta.

Após a explicação das finalidades e das fases do controle, ficou clara a importância, assim como no processo de planejamento, da administração dentro do processo de controle. Independentemente da metodologia a ser adotada, o sistema de controle deve conter algumas características específicas. O controle deve ser focado em indicar os pontos críticos do processo de forma direta, evitando desperdício de tempo e aumento de custo, além de estar explicitado de forma clara, melhorando o entendimento e a aceitação por parte dos envolvidos. Devido ao ambiente dinâmico e incerto em que a empresa se encontra, o controle deve ser rígido e preciso, mas simultaneamente apresentar também um pouco de flexibilidade. O sistema de controle deve fornecer aos administradores informações realistas e de fácil operacionalização, para sempre que identificados desvios, o

processo possa ser reconduzido ao estado desejado de maneira simples e rápida. Outro ponto que os administradores devem buscar em um sistema de controle é o custo-benefício do sistema, o custo de adoção do sistema de controle não pode ser maior do que o benefício que ele consegue proporcionar para a empresa. Os padrões de controle devem ser claros e precisos, proporcionando medidas de correção ágeis e rápidas. Por último, um sistema de controle deve ser voltado para a objetividade, sempre desencadeando ao administrador uma ação corretiva ou um reforço no processo.

5.4 TIPOS DE CONTROLE

Assim como o planejamento, o controle também pode ser classificado em diferentes níveis. Essa classificação é feita de acordo com o nível de abrangência do controle, que pode ser a empresa como um todo, alguma subunidade ou área funcional ou até o controle aplicado de forma mais específica dentro de cada subunidade ou área. Os níveis de controle são consequências dos níveis de planejamento, conforme figura 8.

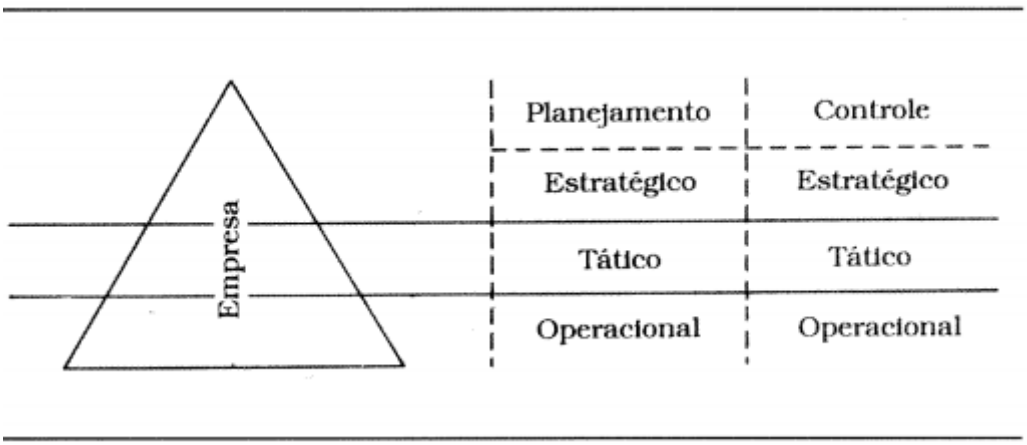

FIGURA 8 – NÍVEIS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO
FONTE: OLIVEIRA (2001, p. 249)

5.4.1 Controle estratégico

O controle estratégico advém do planejamento estratégico e envolve as relações entre a empresa e o meio ambiente. Controla o desempenho da empresa como um todo, e envolve decisões relacionadas a mudanças dos objetivos estabelecidos devido a alterações ambientais que impactem em oportunidades ou ameaças para a empresa, alterações de estratégias e políticas estabelecidas devido à má condução das ações e a revisão do diagnóstico estratégico para adequar melhor a empresa ao seu ambiente. (OLIVEIRA, 2001). O controle estratégico é um sistema de monitoramento das ações em relação a pontos estratégicas, e é complementado pelas metas orçamentárias.

A principal função do controle estratégico é manter a empresa na direção estratégica definida, monitorando os progressos e indicadores estratégicos. Simons[18] (1995, citado por LUNKES, 2007) sustenta que os administradores devem usar quatro recursos básicos do controle estratégico: sistemas de crenças, sistemas de fronteiras, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativos. Estes quatro sistemas de controle trabalham de forma simultânea para diferentes propósitos, sendo necessária a sua profunda compreensão por parte dos gestores (ver figura 9).

[18] SIMONS, R. **Levers of control:** how managers use innovative control system to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business, 1995.

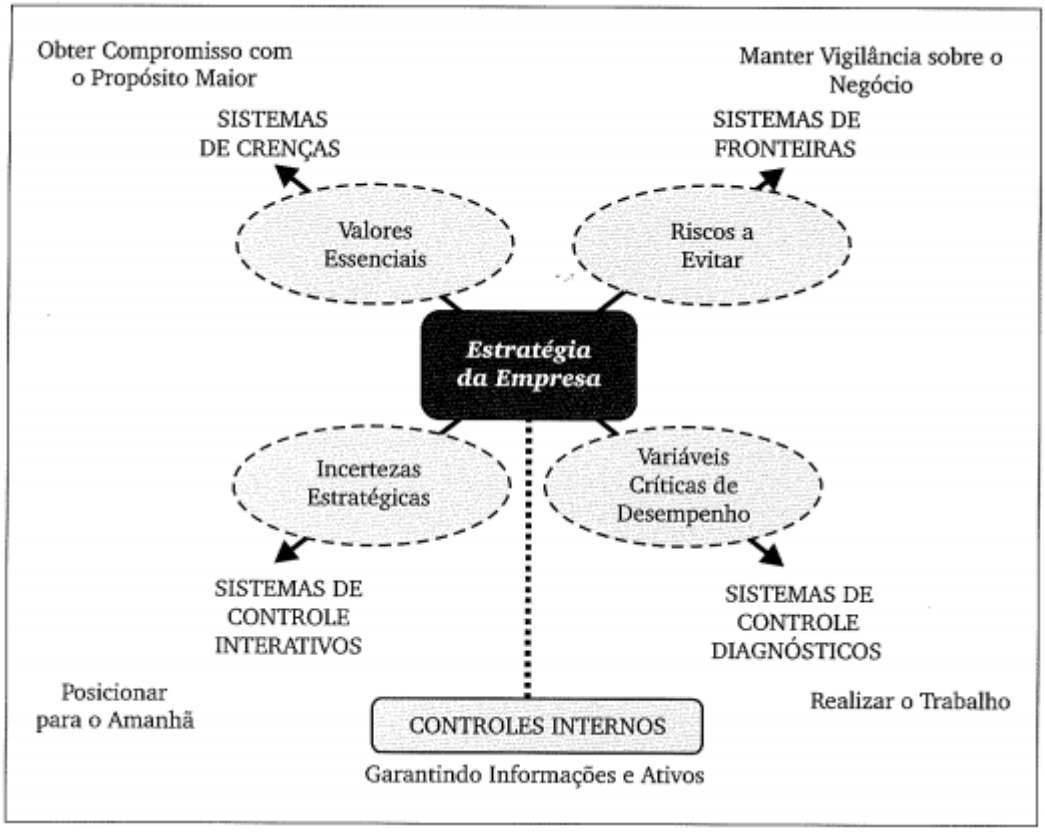

FIGURA 9 – ALAVANCAS PARA O CONTROLE
FONTE: LUNKES (2007, p. 18)

Os sistemas de crenças são utilizados para enfatizar os objetivos estratégicos da empresa e motivar a busca de novas oportunidades no ambiente em que a empresa se encontra. Os sistemas de fronteiras estabelecem limites à ação, reduzindo os riscos de comportamentos estratégicos indesejáveis. Através dos sistemas de controle diagnósticos, os fatores essenciais para o atingimento dos objetivos são monitorados e comunicados aos envolvidos no processo. E por último, os sistemas de controle interativos são utilizados para interpretar as incertezas estratégicas e aprender com os resultados atingidos em um ambiente de constante transformação. Os sistemas de crenças e os sistemas de controle interativos são utilizados para desenvolver o comportamento inovador, enquanto os sistemas de fronteira e os sistemas de controle diagnósticos são usados para verificar o comportamento dos envolvidos no processo de acordo com o planejamento estabelecido.

As empresas necessitam de sistemas de controle eficientes, alinhando e complementando as medidas táticas acima citadas com medidas táticas e operacionais.

5.4.2 Controle tático

O controle tático é um instrumento para verificação e avaliação de objetivos setoriais de determinados departamentos, avaliando os resultados de cada área e dos sistemas administrativos. Tem a função de avaliar os gestores em níveis intermediários da empresa por meio de medidas de desempenho qualitativas e quantitativas. O foco do controle tático é medir o resultado global da área a partir de indicadores e metas para verificar se os objetivos estão sendo atingidos. Este nível de controle pode envolver decisões como de alteração da alocação de recursos para uma área específica da empresa e revisão dos sistemas geradores de informação entre as diferentes áreas da empresa. Ambas as decisões buscando alcançar os objetivos e melhorar a eficácia da empresa. (LUNKES, 2007; OLIVEIRA, 2001).

5.4.3 Controle operacional

O controle operacional, também denominado de controle orçamentário, pode ser denominado como a ação necessária para a execução das tarefas, ou seja, o controle para assegurar a realização dos objetivos, planos e políticas estabelecidos no planejamento. Pode compreender decisões de revisão de quadro de pessoal, alteração em relatórios de análise de custos e determinação do processo de controle de qualidade de produção.

Existem diversas maneiras de exercer o controle dentro de um programa amplo de planejamento e controle de resultados. Implícita a essas maneiras estão a comparação do desempenho real em contrapartida aos objetivos preestabelecidos na etapa de planejamento e a mensuração dessas comparações em relatórios periódicos de desempenho. Esta comparação estende-se por todas as áreas da empresa. Os relatórios de desempenho são compostos por relatórios de resultados reais, resultados planejados e as diferenças entre os dois. A interpretação correta e o entendimento destes relatórios deixa explícito ao administrador os pontos incomuns e excepcionais dentro da empresa, o que segundo o princípio de administração por exceção, devem ser os pontos em que o administrador deve

dispender a maior parte do seu tempo e atenção no processo de controle. Os demais pontos não devem consumir tanto tempo assim. Para tal, diferentemente dos relatórios contábeis convencionais, os relatórios de desempenho devem conter procedimentos que chamem a atenção para estes desvios, com comparativos entre valores reais e planejados.

Para que o planejamento e controle tenham uma função efetiva no meio empresarial, devem ser formalizados e sistematizados, a fim de otimizar a ação administrativa. Esta formalização e sistematização podem ser feitas através da elaboração de orçamentos. Se usados como instrumentos de administração, “os orçamentos elaborados fornecem direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado” (SANVICENTE; SANTOS, 1983, p. 19). De nada adianta o planejamento e controle sem que haja um padrão de desempenho, um parâmetro para verificar se o resultado atingido é satisfatório ou não. É necessário um orçamento, uma meta com a qual o desempenho possa ser comparado e avaliado.

6 ORÇAMENTO

A necessidade de orçamento é tão antiga quanto a humanidade. Segundo Lunkes (2007), práticas antigas de orçamento foram desenvolvidas pela necessidade dos homens das cavernas em prever a quantidade de comida que iriam precisar durante os longos invernos. As práticas contemporâneas de orçamentos, porém, só foram observadas a partir do desenvolvimento da Constituição inglesa em 1689. Já a maioria das políticas, procedimentos e práticas hoje conhecidas, foram desenvolvidas na França, no século XIX, durante o governo de Napoleão. Em empresas privadas, o orçamento como instrumento de administração foi utilizado pela primeira vez na empresa americana Du Pont[19] de Memours, em 1919. (ZDANOWICZ[20], 1983, *apud* LUNKES, 2007). O autor cita ainda que no Brasil, o orçamento começou a ser estudado em 1940, mas só passou a ser utilizado em larga escala no meio empresarial a partir de 1970.

O orçamento pode ser definido como um plano administrativo que compreende todas as fases das operações para um determinado período futuro. É a transcrição em valor das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidos pela administração da empresa durante o período de planejamento. (WELSCH, 1983). Está associado às funções administrativas da empresa, abrangendo todas as fases do processo de gestão: planejamento, execução e controle. Para Catelli (1972, citado por LUNKES, 2007) o conceito de orçamento pode ser resumido como um plano de ação detalhado, confeccionado e distribuído como um manual para as operações e como uma base parcial para o subsequente controle. O orçamento pode ser descrito como a expressão quantitativa de um plano de ação futuro, funcionando como um manual para a empresa seguir a fim de atingir os objetivos e metas propostos. É um parâmetro para a avaliação do plano, estando presente dentro do ciclo administrativo e sendo essencial para o planejamento e controle da empresa:

---

[19] Empresa já citada nos estudos de Chandler (1962) sobre a descentralização.

[20] ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional.** Porto Alegre: Sagra, 1983.

> Os orçamentos desempenham um papel crucial no planejamento e no controle. Os planos identificam os objetivos e as ações necessárias para realiza-los. Orçamentos são expressões quantitativas desses planos, em termos físicos ou financeiros, ou ambos. Orçamentos também podem ser úteis no controle. Controle é o processo de estabelecer padrões, receber *feedbacks* sobre o desempenho real e tomar as ações corretivas quando o desempenho real desvia-se significativamente do desempenho planejado. Assim, orçamentos podem ser usados para comparar resultados reais com os resultados planejados e guiam as operações de volta para o rumo correto, se necessário. Os orçamentos evoluem dos objetivos a longo prazo da empresa; eles formam a base para as operações. Os resultados reais são comparados com os montantes orçados por meio do controle. Esta comparação fornece *feedback* tanto para operações quanto para orçamentos futuros. (HANSEN; MOWEN[21], 2001, *apud* BARTILOTTI, 2009, p. 27).

O sistema orçamentário é uma ótima ferramenta de planejamento e controle de resultados financeiros. É um modelo de mensuração que avalia e compara, através de projeções, os resultados planejados com o desempenho obtido da empresa e das unidades que a compõe. Sua implementação deve ser feita pelos responsáveis das unidades de acordo com os planos de ação e o acompanhamento com base em um sistema de informações gerenciais adequadamente estruturado.

6.1 OBJETIVOS E FUNDAMENTOS DO ORÇAMENTO

O orçamento deve reunir diversos objetivos empresariais, não sendo apenas a previsão do que irá acontecer e o posterior controle. O ponto imprescindível é o processo de designar e administrar objetivos para todas as áreas da empresa, fazendo com que a empresa como um todo trabalhe em sinergia em busca dos planos de lucros. Alguns propósitos gerais devem estar implícitos no plano orçamentário. O orçamento deve ser usado como um sistema de autorização, após aprovado, funciona como um meio para a liberação (de forma controlada) de recursos para os diferentes setores da empresa. Da forma de sistema de autorização, o orçamento permite certo grau de liberdade dentro do que foi aprovado, funcionando como importante instrumento motivacional para os gestores e como instrumento de avaliação de desempenho dos mesmos. Outro propósito do

---

[21] HANSEN, D. R; MOWEN, M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Thomson Learning, 2001.

orçamento é a utilização das peças orçamentarias para o processo de projeções e planejamento, podendo ser usado como ferramenta de comunicação e coordenação dos objetivos corporativos e setoriais, a partir da incorporação dos dados orçamentários no processo de planejamento e controle. Por relacionar os dados previstos e esperados, assim como os objetivos departamentais e corporativos, o orçamento é uma ferramenta essencial dentro do processo decisório diário. Os objetivos específicos de cada área formam juntos o objetivo global da empresa. Desta maneira, o processo orçamentário deve permitir a participação de todos os níveis hierárquicos envolvidos no processo, ao invés de ser uma imposição ditatorial da alta administração para baixo. A partir do momento em que todos os envolvidos no processo são ouvidos, a gestão participativa permitirá o comprometimento de todos os gestores de cada área específica.

A estruturação do plano orçamentário deve ser feita levando em consideração alguns princípios gerais. O orçamento deve ser direcionado para que os objetivos específicos de cada área, e consequentemente os objetivos globais da empresa, sejam cumpridos de forma eficiente, eficaz e efetiva. Todos os gestores responsáveis pelo plano orçamentário devem participar ativamente do processo de planejamento e controle de resultados, produzindo assim objetivos desafiadores, porém atingíveis. A elaboração de objetivos caracterizados por expectativas realistas é um fundamento de vital importância dentro do processo orçamentário. A inserção de objetivos e metas inatingíveis é o primeiro passo para a deterioração da cultura orçamentária. O sistema orçamentário deve ser compatível com o processo de tomada de decisões, com a estrutura organizacional da empresa e com o sistema de informações, além de funcionar de forma flexível, permitindo correções, ajustes, revisões de valores e planos. Essa flexibilidade, porém, deve ter um limite, o sistema deve permitir apenas ajustes decorrentes de variações significativas das premissas orçamentárias iniciais. Se o sistema permitir ajustes de maneira contínua, o sentido da análise das variações do controle orçamentário será perdido, além do risco de perda de credibilidade do processo devido aos ajustes constantes. Por fim, conforme citado anteriormente, na estruturação do plano orçamentário deve ser levado em conta o seu uso como instrumento para o reconhecimento dos esforços individuais e de grupos, podendo ser considerado como um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho. (PADOVEZE, 2009).

6.2 CONCEITOS DE ORÇAMENTO

Há diferentes formas de estruturar o processo orçamentário, e consequentemente o processo de controle. Segundo Padoveze (2009), de acordo com o conceito utilizado na elaboração dos objetivos orçados, o orçamento pode ser dividido em Orçamento de tendências e Orçamento base zero.

6.2.1 Orçamento de tendências

O conceito de orçamento de tendências é uma prática orçamentária muito comum e é utilizado na elaboração das peças orçamentárias como um método para calcular os objetivos e metas orçados. Ele é baseado na utilização de dados históricos da empresa para projeções de situações futuras, pois parte da premissa que os eventos passados são decorrentes das estruturas organizacionais já existentes e desta forma, há forte tendência que esses eventos ocorram novamente. Esta última afirmação, contudo, só será verdadeira se não houver mudanças substanciais nas condições econômicas e ambientais em que a empresa se encontra.

Ao projetar o futuro com base no passado, alguns cuidados devem ser tomados. Na execução do orçamento de tendências, podem existir eventos passados de conhecimento da administração que não se repetirão e, consequentemente, não deverão ser reproduzidos no orçamento. Da mesma forma, poderão existir novos eventos futuros de conhecimento da empresa que deverão ser incluídos durante a elaboração do orçamento.

6.2.2 Orçamento base zero

O orçamento base zero (OBZ) é considerado o principal conceito de orçamento, e transmite a maior rigidez possível no processo de planejamento e

controle. Neste conceito de orçamento, cada administrador (seja diretor, gerente ou supervisor) deve justificar e detalhar seu pedido de verba, transferindo o ônus da prova para ele, tendo que justificar por que necessita dessa verba. Além disso, o OBZ requer que todas as atividades e operações sejam separadas em 'pacotes de decisão', que através de uma análise sistêmica serão avaliados e priorizados pela ordem de importância.

A proposta conceitual do orçamento base zero apresenta um ruptura total com o passado, contrapondo o orçamento de tendências. Na filosofia do orçamento base zero não se deve olhar os dados históricos, pois eles podem conter ineficiências que o orçamento de tendências acaba por perpetuar. O OBZ projeta as peças orçamentárias como se estivessem sendo elaboradas pela primeira vez.

No orçamento base zero, a cada exercício social em que um novo orçamento é elaborado, todas as atividades devem ser rediscutidas e reexaminadas partindo do zero, questionando os gestores de cada gasto, de cada estrutura e avaliando a real necessidade dos mesmos. Cabe ao gestor apresentar justificativas à administração para apropriações de recursos. Desta forma, cada atividade da empresa deve ser rediscutida, não em função da melhor alocação de recursos, mas na razão ou não da sua existência. Constatada a real necessidade da existência, deverá ser feito um estudo, partindo do zero, de quanto deveria ser o gasto de manutenção e estruturação da atividade, bem como quais seriam as metas e objetivos. Este conceito, segundo Padoveze (2009), é semelhante ao conceito do custo padrão ideal.

De acordo com Carvalho[22] (2002, citado por LUNKES, 2007), os principais objetivos e características do orçamento base zero são: (i) analisar o custo-benefício de todas as áreas e atividades, partindo de uma base "zero"; (ii) alocar, de forma correta, os recursos com base no foco e nos fatores-chaves da empresa; (iii) o nível de gasto só será aprovado após discussão e avaliação com base em critérios previamente definidos; (iv) comunicação intensa entre as áreas, desenvolvendo uma estrutura organizacional participativa e; (v) Fornecer subsídios decisórios sensatos para a gestão.

[22] CARVALHO, J. R. S. **Orçamento base zero na Eletrolux.** São Paulo: IBC-Internacional Business Communications, 2002.

Quando uma empresa escolhe por adotar o orçamento base zero, seus administradores devem ficar atentos a três tarefas básicas para a execução. A primeira delas diz respeito à identificação total de todas as atividades e operações, levando em consideração cada uma das funções e os diferentes níveis de esforços e formas alternativas de executá-las. Esta tarefa é denominada de base zero. Diretamente ligada à primeira, na segunda tarefa os administradores tem a oportunidade de avaliar suas operações, pensar em alternativas e comunicar suas observações e recomendações aos níveis superiores para avaliação e consideração, com a intenção de estabelecer as verbas orçamentárias. Na terceira e última tarefa, depois de identificadas as atividades em pacotes de decisão, os administradores devem colocá-las em ordem de prioridade, para que os recursos disponíveis sejam alocados aos pacotes prioritários. (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

O pacote de decisão é um elemento básico e essencial ao conceito de orçamento base zero, e será analisado de forma mais profunda a seguir.

6.2.2.1 Elementos básicos do OBZ

Em conformidade com Padoveze e Taranto (2009), o orçamento base zero apresenta dois elementos básicos: a elaboração de pacotes de decisão e a priorização desses pacotes. Em primeiro lugar, se faz necessário entender o que é um pacote de decisão. Um pacote de decisão compreende a descrição detalhada de determinada atividade e de seus custos associados, permitindo a comparação com outras atividades com o propósito de orientar a administração quanto ao seu grau de prioridade.

Cada pacote de decisão deve ser resumido em um formulário, que segundo Padoveze e Taranto (2009) deve conter as seguintes informações: (i) breve descrição da atividade; (ii) objetivo ou finalidade da atividade; (iii) gastos e benefícios da atividade; (iv) consequências da não execução da atividade; (v) medidas de desempenho e; (vi) atividades alternativas.

O outro elemento básico do OBZ é a priorização dos pacotes por ordem de importância, conforme análise de custo benefício, ou da simples avaliação subjetiva. Dessa forma, a administração tem condições necessárias para melhor alocar os

recursos financeiros, destinando-os aos pacotes de decisão considerados mais importantes.

6.2.2.2 Vantagens e desvantagens do OBZ

A elaboração do orçamento base zero apresenta algumas vantagens e desvantagens em relação ao orçamento de tendências.

A principal desvantagem do OBZ citada por Lunkes (2007) é o tempo de elaboração, devido ao processo burocrático. Comparado ao orçamento de tendências, o OBZ pode demorar muito mais tempo para ser elaborado, devido a necessidade de justificativa, análise e aprovação de todos os gastos. Aos que criticam o orçamento base zero, o tempo dispendido na elaboração do OBZ poderia ser gasto em atividades mais produtivas, em termos econômicos, o custo de oportunidade da elaboração do OBZ em relação a outras atividades pode não ser vantajoso.

Justamente a desvantagem citada acima pode vir a se tornar uma vantagem, pois o maior tempo gasto na elaboração do OBZ é devido à justificativa de cada quantia que será gasta, o que provavelmente conduz a um resultado melhor. Outra vantagem anteriormente citada é a revisão nas estimativas de todos os gastos anualmente, evitando a perpetuação de ineficiências. Além dos pontos positivos acima descritos, o OBZ apresenta diversas vantagens que serão descritas a seguir. A elaboração do orçamento partindo do zero induz os gestores a raciocinar sobre as operações e buscar oportunidades de melhorias, além de fornecer informações minuciosas sobre os recursos necessários para a realização dos fins desejados. Devido ao detalhamento de todas as atividades e departamentos para a elaboração do plano orçamentário, o orçamento base zero acaba por destacar os excessos e os pontos de duplicidade encontrados na empresa. Esse detalhamento das atividades e departamentos aumenta o envolvimento das pessoas no processo orçamentário, o que segundo Lunkes (2007), melhora sensivelmente a motivação e o interesse no trabalho. Comparativamente ao orçamento de tendências, outro ponto positivo do OBZ é que ele dedica-se em destacar as reais necessidades e não as variações do ano anterior, além disso, o orçamento de tendência:

> Cuida de extrapolar o passado acrescentando um aumento de porcentagem ao custo atual. Esta relação preserva o *status quo*, quando os custos e benefícios são raramente questionados e, por conseguinte, não são necessariamente alocados recursos para a área onde foram requeridos. O OBZ representa um movimento para a alocação de recursos por necessidade e benefício. (LUNKES, 2007, p. 99).

Em um ambiente cada vez mais competitivo, o orçamento base zero apresenta uma grande vantagem em relação ao orçamento de tendências: a possibilidade de evolução e melhoria contínua.

6.3 TIPOS DE ORÇAMENTO

Assim como a escolha do conceito de orçamento que será adotado, a escolha do tipo de orçamento também depende do modelo de gestão da empresa. O objetivo é sempre considerar o conceito e o tipo de orçamento que levam à otimização dos resultados empresariais. De acordo com Padoveze (2009), existem dois tipos clássicos de orçamentos: o orçamento estático e o orçamento flexível.

6.3.1 Orçamento estático

É o tipo de orçamento mais utilizado dentro do universo empresarial, também é chamado de *budget.* Caracteriza-se por um conjunto de dados fixados para o próximo exercício, não podendo ser alterado. Caso haja variações orçamentárias, os gestores responsáveis pela execução orçamentária deverão justificá-las. No orçamento estático “as peças orçamentárias são elaboradas a partir de determinado volume de produção ou vendas, que, por sua vez, determinam o volume das demais atividades em outros setores da empresa.” (HOJI; SILVA, 2010, p. 32).

Conforme dito anteriormente, mesmo que, durante o período, a empresa perceba que os volumes orçados não serão atingidos, não é permitida a alteração do orçamento após seu planejamento, invalidando parcialmente uma parcela

significativa das peças orçamentárias dentro dos processos de acompanhamento, projeções com os dados orçados e controle das variações orçamentárias. Contudo, de acordo com Padoveze (2009), esta inflexibilidade acaba sendo bem aceita nas grandes organizações, principalmente em multinacionais, em razão da necessidade de consolidar os orçamentos de todas as suas unidades em um orçamento único, também chamado de mestre. A consolidação dos orçamentos em um orçamento mestre é de grande importância para que as organizações tenham uma visão geral de seus negócios e resultados econômicos esperados para o ano seguinte, já que possíveis variações de volume em alguma de suas unidades não necessariamente impactarão significativamente no total dos orçamentos.

A crítica a respeito da inflexibilidade do orçamento estático deu origem ao desenvolvimento de um novo tipo de orçamento, o orçamento flexível.

6.3.2 Orçamento flexível

O orçamento flexível foi desenvolvido buscando solucionar o problema dos ajustes do orçamento estático. Ele parte do pressuposto que o orçamento não deve ser fixado, pois depende do orçamento de vendas (previsão de quantidade) e, por isso, alterações no volume das operações são consideradas normais. Desta forma, todos os custos e despesas ligados ao volume de vendas também devem sofrer alterações. Durante a elaboração do orçamento flexível, os custos devem ser claramente segregados entre fixos e variáveis, pois enquanto os custos variáveis acompanham o volume de atividades, os custos fixos se mantêm constantes durante um determinado período. Assim sendo, os custos fixos recebem o tratamento orçamentário estático, enquanto os custos variáveis recebem o tratamento orçamentário flexível.

A variação do nível de atividade tem influência direta na receita e nos custos, ocasionando resultados operacionais diferentes. Conforme figura 10, ocorre variação na margem de contribuição e nos custos variáveis, enquanto os custos fixos permanecem constantes, gerando variação no resultado operacional. A maior crítica ao orçamento flexível está associada justamente a essa variação, devido ao desalinhamento parcial com o fundamento do orçamento, que é prever o que vai

acontecer. Assim sendo, a adoção do orçamento flexível dificulta consideravelmente a continuidade do processo de planejamento e controle, que é representada pela projeção das demonstrações financeiras.

Orçamento por Unidade	Dados Unitários			
Níveis de Atividades – Em Unidades	**(Em R$)**	**7.000**	**8.000**	**9.000**
Vendas	**31,00**	**217.000**	**248.000**	**279.000**
Materiais e Componentes	21,00	147.000	168.000	189.000
Outros Custos e Despesas Variáveis	0,80	5.600	6.400	7.200
Soma – Custos e Despesas Variáveis	**21,80**	**152.600**	**174.400**	**196.200**
Margem de Contribuição	**9,20**	**64.400**	**73.600**	**82.800**
Orçamento – Gastos Mensais				
Custos Fixos de Manufatura		37.000	37.000	37.000
Despesas Comerciais e Administrativas		33.000	33.000	33.000
Total Custos e Despesas Fixas		**70.000**	**70.000**	**70.000**
Resultado Operacional		**(5.600)**	**3.600**	**12.800**

FIGURA 10 – ORÇAMENTO FLEXÍVEL PARA VÁRIOS NÍVEIS DE ATIVIDADE DE PRODUÇÃO OU VENDAS
FONTE: PADOVEZE (2007, p. 202)

Além do orçamento estático e do orçamento flexível, alguns autores consideram outros dois tipos de orçamento: o ajustado e o corrigido. O conceito do orçamento ajustado é derivado do orçamento flexível, sendo elaborado um segundo orçamento quando há modificação no volume ou nível de atividade inicialmente planejado. Apesar de derivado do orçamento flexível, é uma espécie de ajuste efetuado nos volumes planejados dentro do conceito de orçamento estático. Sempre que houver necessidade de ajustar os volumes planejados, convém ajustar o orçamento com as novas quantidades, dando origem ao orçamento ajustado, contrapondo-se ao chamado orçamento inicial. Por último, o conceito de orçamento corrigido está associado ao ajuste automático do orçamento original sempre que houver alteração de preços devido à inflação.

6.4 PROCESSO DE ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIO

Basicamente, o processo de elaboração orçamentário é feito em três grandes fases: previsão, reprojeção e controle.

Na primeira fase os cálculos de previsão dos cenários para o próximo exercício da empresa são elaborados e colocados no papel. É a etapa de elaboração dos quadros orçamentários, e deve ser iniciada cerca de seis meses antes do exercício a ser orçado. Nesta etapa são elaborados os cenários econômicos previstos, verificando as condições atuais da economia, das políticas de controle de preços, estimativas de inflação, projeção do mercado e etc. Além disso, informações como PIB, tamanho do mercado, participação da empresa no mercado, forças concorrenciais devem ser levadas em conta para o processo de previsão. (PADOVEZE, 2007).

Durante a segunda etapa, os dados orçados são submetidos aos departamentos responsáveis. Após a análise das peças orçamentárias e as respectivas críticas, elas retornam para o acerto das previsões iniciais. As previsões corrigidas deverão estar prontas entre um e dois meses antes do início do exercício para que todos os envolvidos no processo já se programem para o ano que se iniciará.

A última fase, do controle, é onde se verifica se os objetivos orçamentários foram atingidos, através da análise das variações de desempenho de todas as áreas envolvidas e caso necessário, medidas corretivas deverão ser tomadas.

6.5 BENEFÍCIOS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

O sistema orçamentário é de vital importância no apoio ao processo de planejamento e controle de resultados dentro das empresas. Dentre as inúmeras vantagens e benefícios na adoção de um sistema orçamentário, algumas merecem destaque.

O processo orçamentário exige o estabelecimento prévio de metas, objetivos e políticas para todas as unidades, com prazos definidos, obrigando os gestores a

tomarem decisões antecipadas e mais consistentes. A definição prévia dos objetivos específicos de cada área torna possível o acompanhamento do realizado com o previsto, podendo definir *benchmarks* ou padrões de desempenho a serem utilizados em outras áreas. Além disso, a definição de responsabilidades dos diversos departamentos obrigam todas as áreas da empresa a trabalharem de forma conjunta, visando o atingimento do objetivo global. A integração entre as diferentes áreas da empresa acaba por melhorar a comunicação e a participação ao longo da organização e também facilita na delegação de poderes, pois a responsabilidade de cada gestor já está definida. Outro benefício da adoção de um sistema orçamentário está relacionado à melhor utilização dos recursos disponíveis e o foco da utilização desses recursos nas atividades prioritárias. O orçamento pode ser utilizado como um instrumento de comunicação para toda a empresa, possibilitando a avaliação por parte dos colaboradores da contribuição de suas ações ao objetivo global. Além das vantagens e benefícios acima descritos, a utilização de um processo orçamentário também aumenta a coordenação e o controle das atividades da empresa, auxiliando no atingimento das metas, identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades e obriga os colaboradores a pensar no futuro, e não apenas se ater a problemas diários da empresa. (HOJI; SILVA, 2010; LUNKES, 2007).

Para Horngren, Foster e Datar[23] (1997, citado por LUNKES, 2007), os orçamentos são as partes mais importantes dos sistemas de controle gerencial e, administrados de forma correta, estimulam o planejamento através da utilização de planos, fornecem critérios de desempenho e promovem a comunicação e coordenação entre as diferentes áreas da empresa. A utilização de um processo orçamentário, porém, por si só, não é garantia de sucesso. Cabe ao administrador gerir as limitações do plano orçamentário e ajustá-los ao ambiente em que a empresa está inserida.

Apesar dos diversos benefícios descritos, o orçamento apresenta algumas limitações que podem prejudicar o processo de planejamento e controle. Os orçamentos são baseados em estimativas, estando sujeitos a erros e, em ambientes com alta volatilidade das variáveis econômicas e financeiras, como, por exemplo, em

[23] HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, K. M. **Contabilidade de custos.** 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

ambientes com hiperinflação, os resultados projetados podem sofrer grandes distorções. O plano orçamentário, por si só, não garante o atingimento das metas estabelecidas, requer monitoramento continuo e deve ser adaptado de acordo com as circunstâncias. Além disso, devido ao custo de implantação e manutenção do sistema orçamentário, por exigir profissionais com conhecimentos técnicos específicos, o orçamento pode não ser utilizado de maneira plena por todas as empresas. E, dependendo do tipo de orçamento adotado pela empresa, há inflexibilidade dos valores orçados, não podendo ser alterados uma vez aprovados. As limitações podem ser maiores ou menores dependendo do processo orçamentário utilizado pela empresa. (HOJI; SILVA, 2010).

A adoção de um processo orçamentário implica em diversos benefícios e limitações para a empresa, sendo responsabilidade do administrador competente, maximizar os benefícios e minimizar as limitações, buscando sempre o máximo de eficiência no processo de planejamento e controle de resultados para atingir com eficácia os objetivos globais estabelecidos.

6.6 CONDIÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO

Alguns requisitos devem ser atendidos para que a empresa consiga implementar um processo orçamentário em sua estrutura. O processo orçamentário exige da empresa um sistema de informação com dados contábeis, históricos adequados e apropriados e, segundo Zdanowicz[24] (1983, citado por LUNKES, 2007) para implementar o orçamento a empresa deve ter no mínimo estrutura organizacional definida, contabilidade aberta e informatizada e objetivos pré-fixados, conforme figura 11. Boisvert[25] (1999, citado por LUNKES, 2007) afirma que uma estrutura organizacional, políticas, gestão de pessoas e sistema de informação são condições prévias necessárias à implementação do orçamento. Assim, a realização efetiva do processo orçamentário depende de uma estrutura organizacional com clara definição de autoridade e responsabilidade para todas as fases de operações.

[24] ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional.** Porto Alegre: Sagra, 1983.

[25] BOISVERT, H. **La comptabilité de management:** price de décision. 2 ed. Québec, 1999.

O êxito do processo orçamentário está diretamente ligado à sua aceitação por todos os níveis da empresa.

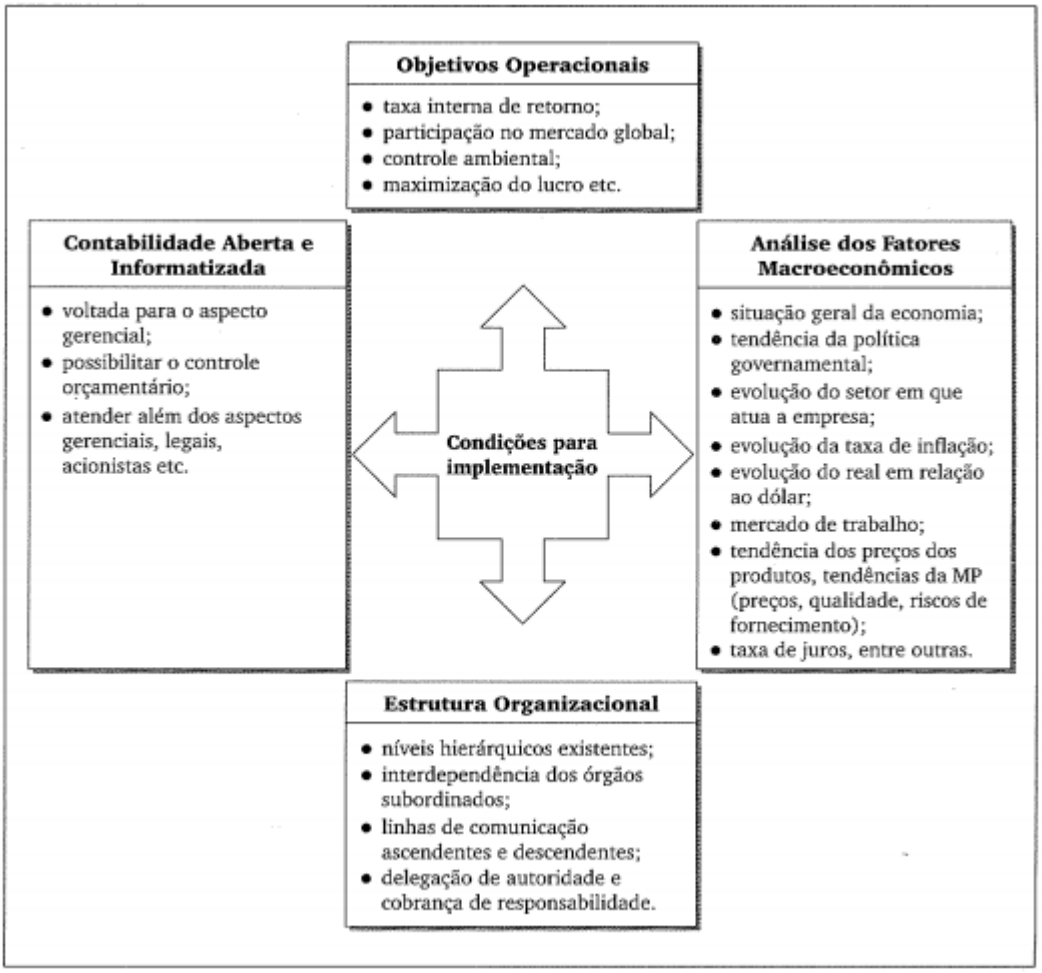

FIGURA 11 – CONDIÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO
FONTE: LUNKES (2007, p. 35)

O orçamento deve ser utilizado como uma importante ferramenta para avaliar o desempenho. A apresentação das variações entre o resultado atual e o previsto deve ser sistemática e periodicamente revisada para determinar sua causa. Todo o processo de gestão de uma empresa deve, necessariamente, ser assistido por informações, que, por sua vez, se encontram registradas e acumuladas nos sistemas de informações. Os sistemas de informações fornecem subsídios para todas as etapas do processo de gestão, estando diretamente relacionado ao sucesso do processo de planejamento e controle de resultados.

7 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

Em um mundo globalizado, a fim de não perder a competitividade, as empresas necessitam de um sistema de informações ágil e confiável. O sistema de informações pode ser compreendido com um processo para transformar dados em informações, integrando as atividades diárias da empresa para fornecer subsídios ao processo de gestão. Para entender melhor esse processo de transformação, se faz necessário partir da definição dos conceitos de dados e informações. Na definição de Hoji e Silva (2010), dados são elementos que isoladamente não transmitem ideia clara de determinado fato ou situação, precisam ser processados dentro de determinado contexto para se tornarem informações. Ao contrário dos dados, as informações podem ser utilizadas na tomada de decisões. Na consideração de quais informações são necessárias ao processo de planejamento e controle, os seguintes aspectos devem ser considerados: os tipos de informações, a frequência das informações, a qualidade das informações e as fontes das informações.

Os tipos de informações necessárias ao processo de planejamento e controle devem conter alguns aspectos específicos. As informações devem fornecer ao administrador quantificação temporal de atividades; datas de ocorrências dos eventos em forma de relatórios de progresso, objetivos, objetivos funcionais, metas; volume de mão-de-obra aplicada, valores de liberações financeiras, valores de custos realizados, valores de custos compromissados; quantificação da mão-de-obra; e quantificação da qualidade de trabalho. Um aspecto bem particular de cada empresa que deve ser analisado é a frequência com que as informações são repassadas aos responsáveis pelo processo. A periodicidade no envio das informações varia de acordo com o nível empresarial, com informações com maior frequência para o nível operacional, um pouco menor para o nível tático e menor ainda para o nível estratégico. Assim como a frequência das informações, a qualidade das informações também depende do nível empresarial ao qual serão transmitidas. Para a alta administração, o nível estratégico da empresa, as informações devem ter baixo grau de detalhamento e alto grau de consolidação de informações analisadas. Para os setores, nível tático da operação, as informações podem ter baixo grau de detalhamento e alto grau de síntese. Já para o nível operacional, as informações devem ter alto grau de detalhamento. Por último, outro

aspecto que deve ser considerado no sistema de informações são as fontes na qual as informações são geradas em relação ao planejamento. As fontes podem ser os próprios coordenadores de desenvolvimento ou os usuários do sistema. A opção que deve ser considerada é a segunda, desta forma não haverá auto avaliação, e sim, o cruzamento das informações entre os coordenadores de desenvolvimento e os usuários do sistema. Caso haja divergência de informações de planejamento, elas devem ser analisadas e equacionadas. Em relação aos tipos de fontes de informações, podem ser fontes internas à empresa, fontes externas à empresa, fontes passadas, fontes presentes e fontes futuras. (OLIVEIRA, 2001).

O sistema de informação é um ponto chave no controle gerencial. Na montagem do sistema, alguns aspectos estruturais têm grande importância, como a interação das bases de dados da organização (ver figura 12). A figura demonstra que as informações contábeis devem ser disponibilizadas e proporcionam suportes para respostas às questões demandadas. Além das informações contábeis, o sistema de informação cria possibilidades de informações gerenciais para a tomada de decisões internas. A mesma base de dados usada para gerar relatórios contábeis e relatórios gerenciais também deve atender às leis tributárias, gerando informações fiscais.

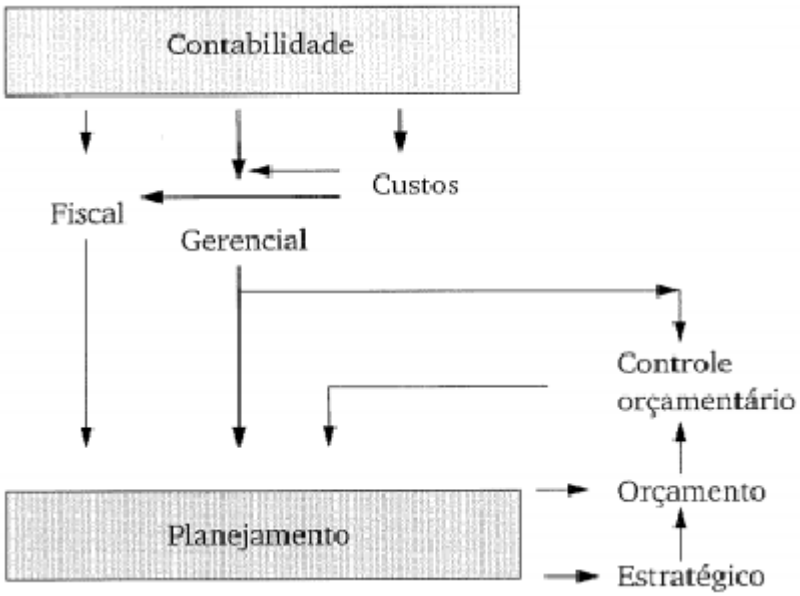

FIGURA 12 – INSTRUMENTOS IMPORTANTES NA MONTAGEM DO SISTEMA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO
FONTE: FREZATTI (2000, p. 73)

Em se tratando dos relatórios gerenciais gerados pelo sistema de informações, algumas decisões conflitantes devem ser tomadas pelos administradores.

7.1 CREDIBILIDADE, ABRANGÊNCIA E AGILIDADE

O uso de um sistema de informações pode implicar em algumas preocupações e escolhas entre credibilidade, abrangência e agilidade. De modo evidente, todos esses aspectos deveriam estar presentes em um sistema utilizado para auxiliar a administração de uma organização, porém, em alguns momentos particulares em que haja uma situação de priorização, a credibilidade deve ser considerada primeiramente, pois, de nada adianta relatórios sem credibilidade. Em um segundo momento, tanto a abrangência quanto a agilidade devem ser buscadas.

8 FUNDAMENTOS NECESSÁRIOS À APLICAÇÃO DO PROCESSO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE

O processo de planejamento e controle é um elemento essencial ao processo de administração e pode ser considerada uma atividade administrativa com implicações comportamentais que resultam da tarefa fundamental de tomada de decisões por toda a equipe. O conceito de planejamento e controle tem sido considerado como uma “forma de administrar”. Em grandes empresas, o administrador não consegue ter conhecimento direto de todos os fatores relevantes à empresa, não sendo possível tomar pessoalmente todas as decisões com absoluta confiança e competência. Desta forma, deve assumir os administradores sob a sua supervisão como fontes confiáveis de informações fidedignas e envolve-los ativamente no processo efetivo de tomada de decisões. Em atividades complexas, é improvável que as técnicas, os modelos matemáticos e as simulações substituam o julgamento humano das decisões a serem tomadas, ficando a qualidade destas decisões dependente da qualidade da administração. Por outro lado, essas importantes ferramentas podem ser usadas para aumentar significativamente a eficiência da administração, resultando em julgamentos pessoais melhores e mais objetivos. De acordo com Welsch (1983, p. 49) “o planejamento e controle de resultados em termos amplos oferece a única abordagem sistemática e concreta até agora desenvolvida para dar maior certeza e coesão ao processo de administração, de uma maneira coordenada e prática”. Quando utilizado de maneira correta, o programa de planejamento e controle de resultados reúne todos os aspectos do processo administrativo de forma coordenada, interligando ações e operações administrativas.

Segundo Welsch (1983), os programas de planejamento e controle de resultados bem sucedidos apresentam alguns ingredientes comuns e distinções básicas essências à compreensão e aplicação adequada do conceito. O esquecimento desses ingredientes e distinções pode levar o programa de planejamento e controle ao fracasso. Desta forma, de acordo com o autor, no estudo e na aplicação do processo de planejamento e controle devem-se distinguir alguns aspectos importantes.

O primeiro deles é o mecanismo de planejamento e controle de resultados, ou seja, os formatos e métodos de preenchimento de formulários e os cálculos de rotina que serão adotados pela empresa.

A segunda distinção que deve ser feita é em relação às técnicas de planejamento e controle de resultados, isto é, aos enfoques e métodos de desenvolvimento de dados que serão utilizados no processo decisório. Existem diversas técnicas diferentes, das mais simples até às mais complexas, porém as mais utilizadas são: métodos de projeção do volume de vendas; análise do ponto de equilíbrio; alocação de recursos; análises de fluxos de caixa; orçamentos estáticos; e orçamentos flexíveis.

Por último, os fundamentos do planejamento e controle de resultados. Os fundamentos tendem a representar orientações, atividades e abordagens administrativas quase que indispensáveis à aplicação apropriada do processo de planejamento e controle de resultados. Representam condições ambientais necessárias ao processo, com as quais a administração deve estar firmemente comprometida. As mais importantes são: envolvimento administrativo; adaptação organizacional; contabilidade por áreas de reponsabilidade; orientação para objetivos; comunicação integral; expectativas realistas; oportunidade; aplicação flexível; reconhecimento do esforço individual e do grupo; e acompanhamento. Cada um desses importantes princípios será analisado nos parágrafos a seguir.

Para que um programa de planejamento e controle de resultados seja bem-sucedido, ele deve contar com o apoio e envolvimento de cada membro da administração, com incentivo e orientação partindo do nível mais alto para baixo. O envolvimento administrativo pode ser entendido como o apoio, confiança, participação e orientação da administração. Buscando atingir a máxima eficiência do processo de planejamento e controle, todos os níveis administrativos da empresa, principalmente a alta administração, devem: (i) compreender as características e a função do planejamento e controle de resultados; (ii) convencer-se que o novo processo de auxílio à administração é preferível à situação em que a empresa se encontra; (iii) ter disposição e tempo para empregar grandes esforços necessários ao funcionamento adequado do processo; e (iv) apoiar o processo em todas as suas ramificações. O envolvimento administrativo no processo de planejamento e controle está diretamente ligado à crença da administração no conceito da teoria do planejamento e controle, ou seja, na confiança em sua própria capacidade de

manipular e influenciar o curso de determinados eventos futuros, portanto, o sucesso da empresa. Tendo em vista a grande responsabilidade da administração sobre o futuro da empresa, ela deve estar convencida que é preciso estabelecer com antecedência políticas, planos, objetivos e metas possíveis de serem atingidas e deve estar disposta a comprometer-se com a execução dessa tarefa. Outro ponto importante do envolvimento administrativo é a ideia de participação de todos os níveis administrativos no processo de planejamento e controle, o que não é uma tarefa fácil. Os níveis inferiores normalmente são favoráveis à participação, porém algumas restrições se fazem necessárias. Os planos, metas ou objetivos sugeridos pelos subordinados devem sempre ser analisados e avaliados cuidadosamente, porém a decisão final cabe aos executivos de níveis superiores, pois poderá haver indivíduos que fixam as metas orçamentárias em um nível que não representa desafio algum em termos de desempenho. Para coibir esse tipo de “autoproteção”, deve ficar bem claro que tanto as variações favoráveis quanto as desfavoráveis entre o desempenho real e o planejado serão cuidadosamente apuradas. Além disso, políticas administrativas que avaliam a competência dos supervisores e executivos na elaboração do planejamento podem minimizar o problema acima descrito. A participação dos níveis inferiores no processo de planejamento e controle de resultados deve ser efetiva, pois uma participação apenas simbólica tende a criar reações negativas dos indivíduos. Em resumo, o envolvimento administrativo é essencial ao processo de planejamento e controle de resultados, pois:

> A participação tende a aumentar o grau de comprometimento o indivíduo; esse comprometimento aumenta a motivação do indivíduo; a motivação orientada para o trabalho tende a levar os administradores a trabalhar mais e com maior produtividade; e o trabalho mais árduo e produtivo dos administradores tende a contribuir para a prosperidade da empresa; portanto, a participação é boa. (MILLER[26], 1966, *apud* WELSCH, 1983, p. 52).

No planejamento e controle de resultados, a administração deve dar ênfase a expectativas de desempenho de cada área de responsabilidade, e não apenas a expectativas monetárias, ou seja, os objetivos desenvolvidos durante o planejamento devem conter metas esperadas de desempenho e não apenas de valor. Welsch (1983) afirma que caso seja dado ênfase exclusiva à simples

[26] ERNEST, C. M.; **Objectives and standards:** An approach to planning and control, AMA research study 74. Nova York: American management association, Inc., 1966.

estimação do efeito monetário das operações previstas, sem levar em conta as expectativas de desempenho por área de responsabilidade, o processo de planejamento e controle ficará prejudicado, não sendo possível colher as inúmeras vantagens descritas anteriormente. Para produzir resultados verdadeiramente eficazes, é essencial a combinação entre esses dois conceitos no programa de planejamento e controle.

Outro elemento indispensável à aplicação apropriada do processo de planejamento e controle é a adaptação organizacional da empresa. Como são os próprios indivíduos que fazem com que as tarefas sejam executadas, a empresa deve apresentar uma estrutura organizacional sólida com um conjunto bem definido de linhas de autoridade e responsabilidade. O desempenho esperado deve estar diretamente relacionado às responsabilidades organizacionais, ou seja, os objetivos e planos devem ser ajustados às responsabilidades atribuídas aos diversos administradores da empresa. Desta forma, a classificação dos planos de resultados deve corresponder às subdivisões organizacionais da empresa da qual o administrador responsável faz parte. A finalidade da estrutura organizacional sólida e da atribuição de responsabilidades dentro da organização é estabelecer condições ambientais favoráveis ao alcance dos objetivos de maneira coordenada e efetiva, especificando a amplitude e o inter-relacionamento de cada administrador. A atribuição de responsabilidades é uma tarefa administrativa necessária para evitar a duplicação de esforços e a diluição de responsabilidades.

Como o planejamento, principalmente quando utilizado o orçamento de tendências, muitas vezes baseia-se em dados históricos gerados pelo sistema contábil, e como o controle envolve a comparação de resultados reais com objetivos propostos, para a aplicação do processo de planejamento e controle o sistema contábil deve ser organizado de acordo com a estrutura de responsabilidade da empresa, ou seja, deve haver um sistema de contabilidade por áreas de responsabilidade.

O conceito de orientação para objetivos está baseado na aceitação por parte da administração da concepção de administração por objetivos, ou seja, que o estabelecimento de objetivos para a empresa como um todo e para cada um de suas subunidades tenderá a favorecer o futuro da empresa no longo prazo. A administração por objetivos procura criar condições para a tomada de decisões antecipadas em busca do atingimento de objetivos específicos e estabelecer

padrões para a comparação dos resultados a fim de medir a eficácia das decisões anteriormente adotadas, medir a eficiência do controle.

A comunicação integral é necessária para que tanto o superior quanto o subordinado possuam o mesmo entendimento das responsabilidades e objetivos. Com o desenvolvimento em conjunto dos planos de lucros de acordo com as reponsabilidades atribuídas, será assegurado um grau de entendimento para todos os envolvidos no processo. O fornecimento de informações completas e irrestritas nos relatórios de desempenho por área de responsabilidades também deverá elevar o grau de comunicação essencial a aplicação do processo de planejamento e controle de resultados.

Durante o processo de planejamento e controle, a administração deve evitar tanto objetivos extremamente conservadores como objetivos otimistas ao extremo. Os objetivos da empresa e as metas orçamentárias devem representar expectativas realistas, garantindo, em grande parte, o sucesso do programa de planejamento e controle de resultados. Para serem realistas, as expectativas devem estar baseadas em sua dimensão temporal específica e no ambiente externo e interno projetado para esse período. As expectativas são realistas quando os objetivos e metas podem ser alcançados, porém com alto nível de eficiência global. Objetivos inalcançáveis desmotivarão toda a equipe, desencorajando qualquer esforço efetivo no sentido de atingi-los. Por outro lado, objetivos muito fácies eliminarão qualquer responsabilidade de motivação, por exigirem poucos esforços. A alta administração é diretamente responsável pela elaboração de objetivos e metas orçamentárias que representem um real desafio para o administrador individual e para a unidade operacional como um todo. O grau de intensidade desse desafio varia de empresa para empresa, e deve ser analisado levando em consideração a máxima motivação possível aos administradores, às unidades operacionais e à empresa como um todo. Alguns problemas podem surgir da interação entre dois fundamentos necessários ao processo de planejamento e controle, o envolvimento administrativo e as expectativas realistas. O envolvimento de toda a administração no planejamento dos objetivos tende a criar objetivos excessivamente modestos, com “reservas de segurança” para os valores orçados, ou seja, as vendas tendem a ser subestimadas e as despesas superestimadas. Para diminuir esses problemas, as empresas bem administradas têm adotado diferentes tipos e conceitos de orçamentos, visando desenvolver atitudes positivas em relação ao programa de planejamento e controle.

O problema das vendas subestimadas pode ser minimizado com a adoção de orçamentos do tipo flexível, e as despesas superestimadas com a adoção do conceito de orçamento base zero, ambos citados anteriormente.

De acordo com outro essencial princípio para execução do processo de planejamento e controle, o princípio da oportunidade, deve haver um calendário formal, com prazos bem definidos para todas as etapas do processo, como o planejamento formal e os relatórios de desempenho. Em todos os níveis da administração, o planejamento administrativo deve ser tratado como um processo contínuo. Na tomada de decisões diárias, todas as perspectivas futuras devem ser reavaliadas pelos diferentes níveis administrativos, e caso haja necessidade, os planos prévios podem ser novamente planejados e modificados para melhor atender o processo de tomada de decisões. Alguns aspectos do planejamento, contudo, são melhores executados de maneira formal e de acordo com um calendário definido, como a elaboração de um programa de atividades de planejamento, evitando o adiamento das tarefas de planejamento e o consequente adiamento na tomada de decisões. Este é um ponto crucial da formalidade do planejamento, pois “sem exceção, as decisões de última hora padecem da falta de estudos, análises, avaliações e consultas preliminares em termos adequados”. (WELSCH, 1983, p. 30). Outra consequência deste princípio está relacionada com o controle. Para um controle efetivo, a ação deve ocorrer imediatamente após a identificação das causas do problema, quanto mais demorar a ação de controle, mais adversos serão os efeitos.

O fundamento da aplicação flexível reconhece que um programa de planejamento e controle de resultados deve ser flexível para permitir o aproveitamento de eventuais oportunidades favoráveis que possam aparecer, mesmo que não estejam previstas no orçamento. O planejamento não deve limitar a liberdade dos administradores na tomada de decisões. De maneira geral, o enfoque do planejamento e controle dá ênfase às exceções e permite ajustes à medida que os acontecimentos se desenrolam. No que diz respeito ao controle de custos, o princípio da flexibilidade também de aplica de maneira importante. O controle não deve impedir a realização de uma despesa só porque determinado item de gasto não estava previsto no orçamento inicial. Caso a despesa realmente seja necessária, o controle não deve impedir a tomada de decisões racionais em relação a essa despesa. Uma forma de solucionar os problemas de controle de custos

resultantes da alteração das circunstâncias é, mais uma vez, a utilização de orçamentos flexíveis.

No princípio do reconhecimento do esforço individual e de grupo, o processo administrativo deve levar em consideração as realizações individuais dos administradores, sejam positivas ou negativas. Esta avaliação deve ser justa, compreensível e precisa. Desta forma, o processo de administração deve reconhecer a capacidade e o desempenho de cada administrador. O planejamento e controle de resultados atribuem grande grau de responsabilidade ao administrador individual, oferecendo bases sólidas para a obtenção de alguma precisão na avaliação do desempenho do administrador, identificando rapidamente os administradores altamente competentes. Os indivíduos com desempenho altamente favorável devem ser recompensados, enquanto os indivíduos com desempenho insatisfatório devem receber atenção especial.

Por último, o princípio do acompanhamento sustenta que tanto o desempenho favorável quanto o desempenho desfavorável devem ser minuciosamente analisados. A análise deve ser feita com o foco em três objetivos: (i) no caso de desempenho abaixo do esperado, para dar início imediatamente a ações corretivas; (ii) no caso de desempenho favorável, reconhecê-lo e permitir a transferências de conhecimento a outras áreas; e (iii) criar condições para melhorar o planejamento e controle no futuro.

9 GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS

Neste capítulo será demonstrado um instrumento gerencial de planejamento e controle de despesas intitulado gerenciamento matricial de despesas. O GMD reúne diversos conceitos apresentados anteriormente, de planejamento, controle e orçamento, e tem por objetivo otimizar os gastos fixos.

9.1 METODOLOGIA DE GERENCIAMENTO

Conforme descrito anteriormente, o modelo de gestão adotado em cada empresa deve orientar os administradores na tomada de decisões, para que os objetivos possam ser cumpridos com maior eficácia. Esta orientação pode ser feita através de normas, princípios e metodologias de trabalho.

Um dos principais conceitos da gestão de qualidade que está presente no GMD é a utilização de um método claro para guiar o planejamento e o controle orçamentário, denominado PDCA (*Plan, Do, Check, Action*). O PDCA é um método cíclico, que compreende as etapas de planejamento (*plan*), execução (*do*), verificação (*check*) e ação (*action*). Na etapa de planejamento são estabelecidos objetivos e meios para o atingimento desses objetivos. Durante a etapa de execução o processo estabelecido é executado e os dados são coletados para análises posteriores. Na verificação, os dados coletados na etapa anterior são comparados com os resultados esperados (objetivos estabelecidos no planejamento) e caso haja grandes distorções, deve-se retornar à etapa do planejamento. Por último, na etapa de ação, são realizadas ações corretivas das falhas encontradas na etapa anterior e caso os resultados propostos não sejam atingidos, deve-se partir para o estudo das falhas e desvios no processo e a na sequencia repetir o ciclo PDCA para corrigir as falhas. Caso os resultados sejam atingidos, o processo deve ser padronizado, garantindo sempre sua utilização. Apesentado o método de gerenciamento (ver figura 13) utilizado no GMD, serão descritos os princípios do gerenciamento matricial de despesas.

PDCA	FLUXO-GRAMA	FASE	OBJETIVO
P	1	Identificação do problema	Definir claramente o problema e reconhecer sua importância.
	2	Observação	Investigar as características específicas do problema com uma visão ampla e sob vários pontos de vista.
	3	Análise	Descobrir as causas fundamentais.
	4	Plano de ação	Conceber um plano para bloquear as causas fundamentais.
D	5	Ação	Bloquear as causas fundamentais.
C	6	Verificação	Verificar se o bloqueio foi efetivo.
	N ? S	(Bloqueio foi efetivo?)	
A	7	Padronização	Prevenir contra o reaparecimento do problema.
	8	Conclusão	Recapitular todo o processo de solução do problema para trabalho futuro.

FIGURA 13 – MÉTODO DE SOLUÇÃO DE PROBLEMAS
FONTE: CAMPOS (2004, p. 239)

9.2 PRINCÍPIOS E PREMISSAS

O GMD é uma ferramenta de gestão que pretende comprometer os gestores com a diminuição dos custos fixos no curto e no médio prazo (BARCELLOS, 2005). Os custos fixos são custos de estrutura sensíveis às oscilações de mercado, tornando um desafio para os administradores controla-los e reduzi-los. Nas empresas onde o controle dos custos fixos é essencial para a sobrevivência, o GMD tem sua importância maximizada. Para tal, sua implementação deve ser baseada em três princípios básicos: controle cruzado, desdobramento das despesas e acompanhamento sistemático.

No conceito de controle cruzado, todas as despesas devem ser orçadas e monitoradas por duas pessoas, com diferentes perspectivas: o gestor da entidade, que fica responsável pelos gastos de todas as naturezas na área de sua autoridade, e o gestor do pacote, responsável pelos gastos de determinado grupo de conta em todas as entidades. A figura 14 demonstra o controle cruzado feito pelos dois diferentes tipos de gestores.

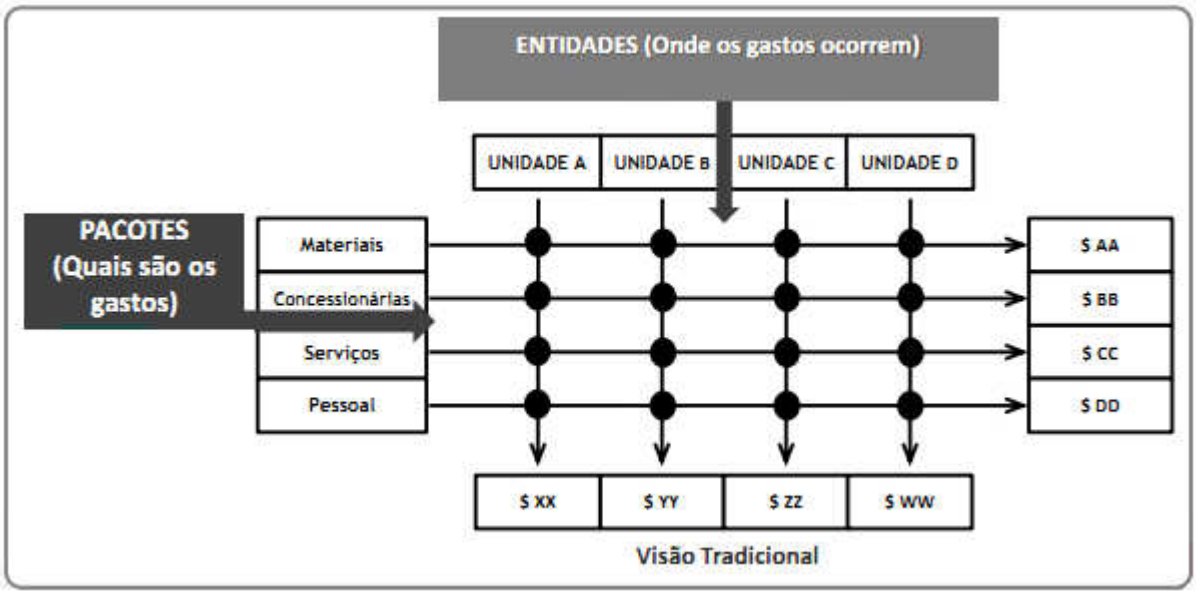

FIGURA 14 – CONTROLE CRUZADO DAS DESPESAS
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

Segundo o princípio do desdobramento das despesas, para a definição das metas, todas as despesas devem ser detalhadas ao longo da hierarquia orçamentária até os centros de custos, onde ocorrem as atividades. A aplicação desse conceito melhora o nível da gestão, demonstra a origem do gasto, expõe os desperdícios e permite a comparação entre os centros de custos com perfis de gastos semelhantes (*clusters*). O desdobramento dos gastos está demonstrado na figura 15.

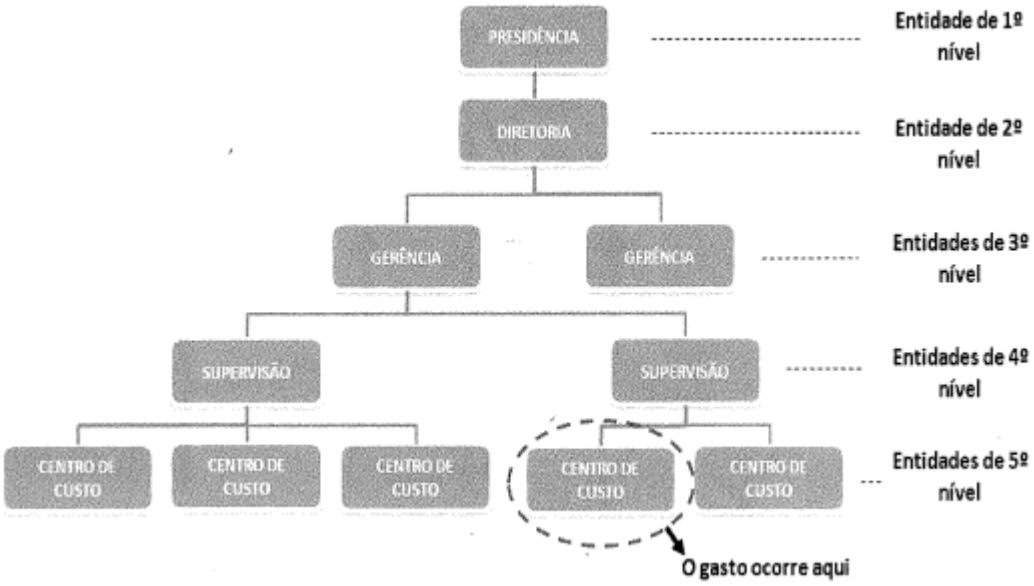

FIGURA 15 – NÍVEL ONDE O GASTO É REALIZADO
FONTE: NOGUEIRA; RAMOS; WALLER (2012, p. 41)

O último princípio em que o GMD está baseado é o acompanhamento sistemático. Nesse princípio, a evolução das despesas é sistematicamente acompanhada e comparada com as metas, e qualquer desvio observado deve ser objeto de uma ação corretiva. Já as boas ações observadas, devem ser transmitidas para entidades semelhantes.

O sistema de controle orçamentário tradicional é normalmente limitado à projeção anual, com avaliação mensal para a prestação de contas junto ao conselho administrativo da empresa e ao uso de mecanismos nem sempre formalizados e sistemáticos de pressão junto aos departamentos. Desta forma, não é dada ênfase à análise de processos e em sua associação com a estratégia da empresa. Em contrapartida à abordagem tradicional, o GMD traz grandes contribuições ao acompanhamento sistemático das despesas, com a alocação de duas pessoas responsáveis para efetuar o controle cruzado. Na matriz orçamentária, o gestor da entidade tem domínio vertical na análise de despesas, e o gestor do pacote tem domínio horizontal, percorrendo as diversas entidades e centros de custos da organização. Outra contribuição na adoção do GMD, é que o planejamento orçamentário de despesas passa a ser visto como uma atividade que objetiva a elaboração de planos que contemplem todas as despesas previstas para uma determinada entidade dentro da organização. As despesas são estudadas uma a uma ao longo do tempo, e as metas orçamentárias são definidas com base em análises feitas pelos gestores.

Um dos principais objetivos do GMD é o envolvimento da administração da empresa em busca da redução justa e criteriosa dos gastos, a fim de atingir a meta global da organização. O GMD extrapola sua utilização como um simples instrumento orçamentário, e sua adoção requer uma mudança no modelo de gestão para o controle de gastos, proporcionando mudanças na estrutura e na cultura da empresa. O gerenciamento matricial de despesas possui três premissas básicas: (i) exame detalhado dos gastos e despesas, (ii) metas de redução específicas para cada área e (iii) desafios compatíveis com o potencial de ganho.

10 ESTUDO DE CASO

10.1 METODOLOGIA DA PESQUISA

Método é um conjunto de processos utilizados para o conhecimento de uma determinada realidade, a produção de determinado objeto ou o desenvolvimento de certos procedimentos ou comportamentos. (OLIVEIRA[27], 1999, *apud* CESAR, 2006). O método utilizado no presente trabalho pode ser conceituado como um estudo de caso. O método do estudo de caso compreende uma abordagem qualitativa e é muito usado para a coleta de dados na área de estudos organizacionais. Pode ser definido como uma "investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos" (YIN, 2001, p. 32). Este tipo de procedimento envolve o profundo e exaustivo estudo de um ou poucos objetos de maneira a permitir o seu amplo e detalhado conhecimento. (ANDRADE; MARÇOLA, 2010).

Do ponto de vista da sua natureza, o presente trabalho pode ser classificado como uma pesquisa aplicada, pois possui ênfase prática na solução e entendimento de problemas. Quanto à abordagem, o trabalho pode ser classificado como qualitativo, pois procura analisar as ações e os desdobramentos do processo de implantação do GMD sem utilizar-se de técnicas estatísticas, fazendo tal análise de forma indutiva. Em relação à seus objetivos, pode ser considerado uma pesquisa exploratória, dado que o objetivo não é testar uma hipótese, mas identificar as características do objeto analisado, considerando o ambiente em que se encontra e as variáveis que interferem em seu comportamento. (COOPER; SCHINDLER, 2001).

[27] OLIVEIRA, S. L., **Tratado de metodologia científica.** São Paulo: Pioneira, 1997.

10.2 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo atua no mercado desde 1993 no ramo intitulado de concessionárias e autopeças. Com sua matriz localizada na cidade de Curitiba, detém nove diferentes marcas divididas em 63 concessionárias espalhadas pelos estados do Paraná e Santa Catarina. Além das atividades de comércio de veículos novos e seminovos, venda de peças e acessórios e serviços de funilaria, pintura e mecânica, a empresa diversifica suas atividades, dispondo de uma corretora de seguros, um instituto de responsabilidade social e um conglomerado financeiro (companhia hipotecária, financeira e securitizadora).

A instituição é comandada por um diretor presidente e segmentada em cinco diretores de área. Conta com mais de 2500 funcionários, treinados constantemente, para levar os melhores produtos e serviços aos clientes. Possui um faturamento anual superior à R$ 2,2 bilhões e uma venda média de mais de 5500 veículos mês, o que o torna o maior grupo multimarcas e o maior revendedor de seminovos do sul do Brasil, e um dos três maiores grupos de concessionárias do Brasil.

10.3 DESCRIÇÃO DO MERCADO

A evolução do setor automobilístico brasileiro se confunde com a própria industrialização do Brasil, durante a década de 1950. As políticas industriais de proteção à indústria local em 1952, através de restrições progressivas à importação, foram os primeiros incentivos para a fabricação de veículos em território nacional. Após este impulso inicial, nas décadas de 1960 e 1970 o setor continuou crescendo, em consequência do chamado “milagre econômico”. Na década de 1980, porém, acompanhou a estagnação da “década perdida” e só voltou a crescer e se desenvolver após a estabilização brasileira nos anos 1990. O incentivo específico à indústria automotiva foi retomado, focado principalmente na descentralização geográfica.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o setor industrial brasileiro representou no ano de 2013 cerca de 21,1% do produto interno

bruto (PIB) nacional, ficando atrás apenas do setor de serviços. Além de um dos maiores empregadores da indústria, o setor automotivo brasileiro representa, segundo o presidente da ANFAVEA (Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores), Luiz Moan Yabiku Junior, 21% do PIB industrial. Ou seja, o setor automotivo brasileiro é responsável por cerca de 4,4% do PIB nacional, ficando clara a importância desse setor para a economia do país, e por isso é constantemente alvo de medidas de incentivo por parte do governo, como a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a redução do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) para crédito a pessoas físicas.

O Brasil detém o quarto maior mercado automotivo do mundo, ficando atrás apenas da China, Estados Unidos e Japão. No ano de 2013, foram vendidos 3.767.370, uma média de 313.948 veículos mês. Para o ano de 2014, a expectativa é que as vendas avancem 1%, devido à expectativa de crescimento de 5% no estoque de crédito. (ANFAVEA). Esta é uma relação muito importante no mercado automotivo, dado que, de acordo com Associação Nacional das Empresas Financeiras das Montadoras (ANEF), cerca 55% das vendas em 2013 foram financiadas.

No mercado em que a empresa atua, assim como em grande parte do país, a concorrência está cada vez maior, tanto em relação à concorrentes da mesma marca, quanto à concorrentes de outras marcas. Devido à alta concorrência, a receita de vendas está, basicamente, a cargo do mercado, sendo determinada pela oferta e demanda. Cabendo ao gestor lidar com o *tradeoff* entre volume e margem. Como consequência deste cenário, em que a receita muitas vezes depende mais do mercado do que da eficiência da própria empresa, a diretoria buscou métodos alternativos para o aumento do lucro operacional (ver figura 16). O método encontrado foi a redução dos gastos, a partir da implementação do gerenciamento matricial de despesas.

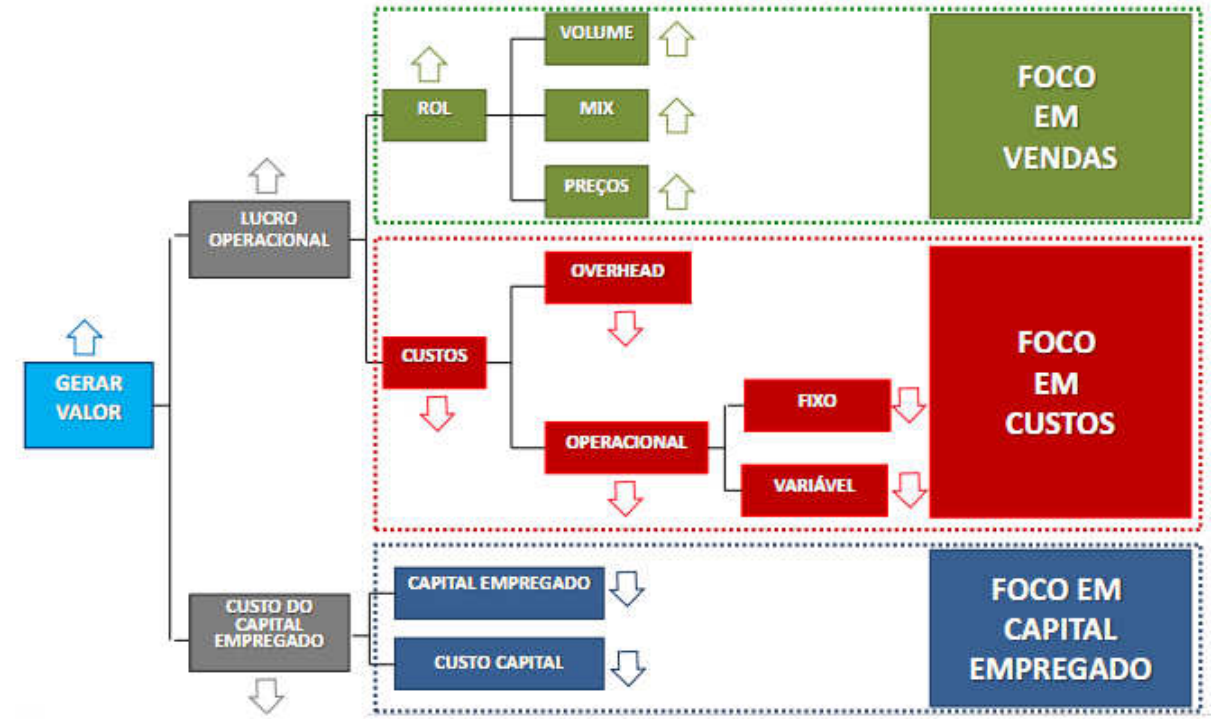

FIGURA 16 – CORTE DE CUSTOS INTELIGENTES
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

10.4 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA DA EMPRESA

A empresa trabalha com orçamentos semestrais, elaborados pelo departamento de operações juntamente com o diretor e o gerente da marca. O primeiro orçamento elaborado é sempre para o departamento de veículos novos, porque é o departamento que influência diretamente no resultados das outras áreas, ou seja, a maior venda de veículos novos aumenta o número de clientes para a oficina e permite um maior número de veículos seminovos para venda, na medida em que muitos clientes utilizam seus veículos antigos como parte de pagamento. Essa é uma das vantagens, anteriormente descritas, obtidas através do planejamento, a coordenação de atividades. Para o orçamento de receitas, basicamente volume e margem de contribuição, são utilizadas, respectivamente, projeções de crescimento e participação de mercado das montadoras e *benchmarks* internos de margem. Para o orçamento de despesas, as contas são agrupadas em três grandes grupos: despesas com pessoal, despesas estruturais e despesas corporativas. Os grupos despesas com pessoal e despesas corporativas são

orçados de acordo com o orçamento de vendas. Já o grupo de despesas estruturais é orçado de acordo com o histórico deste grupo.

O conceito de orçamento utilizado pela empresa objeto de estudo é o orçamento de tendências, ou seja, são utilizados dados históricos da empresa para a elaboração dos orçamentos futuros. Embora todos os envolvidos no processo reconheçam a maior eficiência do conceito de orçamento base zero, a sua utilização esbarra na desvantagem do OBZ citada anteriormente, o alto tempo para elaboração. Para os departamentos estratégicos da empresa, o tempo gasto para a elaboração do OBZ poderia ser utilizado para outras atividades mais produtivas. Além disso, a maior despesa da empresa, pessoal, varia de acordo com o volume de vendas, o que acaba por inutilizar o principal aspecto do OBZ para esta conta, o de partir de uma base zero. A conta de pessoal representa aproximadamente 56% do total de despesas da empresa, como outros 14% estão representados em outra conta na qual a base zero tem pouca utilidade, imóveis, a administração da empresa prefere utilizar um orçamento que demande menos tempo para a elaboração.

Como pôde ser observado, o tipo de orçamento adotado pela empresa é o orçamento flexível, com algumas contas variando de acordo com o volume de vendas.

10.5 PROJETO DE APLICAÇÃO DO GMD

O projeto foi estruturado de acordo com a cronologia de implantação do GMD proposto pelo Instituto de Desenvolvimento Gerencial, INDG (2008). Conforme sugerido, o processo deve ocorrer de acordo com as seguintes etapas: (i) preparação da base orçamentária; (ii) preparação e coleta de dados; (iii) definição das metas preliminares; (iv) negociação do orçamento; (v) consolidação do orçamento e; (vi) acompanhamento.

10.5.1 Preparação da base orçamentária

Corresponde à etapa de definição da matriz do GMD, na qual são definidos as entidades de custos e os pacotes de contas, além de serem definidos os gestores de entidades e gestores de pacotes.

10.5.1.1 Identificação de entidades

O gerenciamento matricial de despesas consiste em uma estrutura de planejamento e controle orçamentário desmembrada na forma de entidades e pacotes para favorecer a avaliação e acompanhamento por parte da administração.

Nesta fase devem ser identificado um dos elementos básicos do GMD, as entidades. Entidades são unidades da estrutura organizacional onde ocorrem os gastos. Elas devem ser desdobradas em níveis, de acordo com a estrutura organizacional da empresa, partindo das unidades corporativas (diretoria e gerência) até os centros de custo (ver figura 15), a fim de definir claramente o responsável pelo gerenciamento do gasto. No início da implementação do GMD, deve-se mapear a estrutura organizacional da empresa para posteriormente definir os gestores das entidades.

10.5.1.2 Identificação de pacotes

Esta fase compreende a identificação de pacotes de gastos. Os pacotes de gastos são agrupamentos de contas contábeis que possuem lançamentos de gastos com natureza semelhantes, conforme exemplificado na figura 17. A identificação de pacotes resulta em uma estrutura contábil e gerencial mais simples, facilitando a análise e compreensão sobre a alocação de determinados gastos e o gerenciamento de sua evolução na linha do tempo. Durante a definição dos pacotes de gastos,

deve-se analisar o plano de contas da empresa, entender a natureza de cada conta, agrupar as contas homogêneas e posteriormente definir os gestores de pacotes.

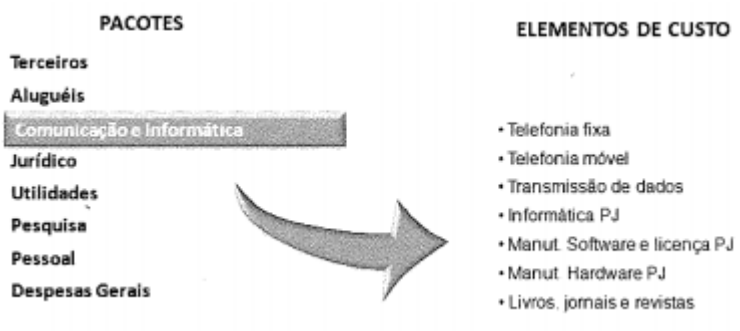

FIGURA 17 – EXEMPLOS DE PACOTES E CONTAS
FONTE: NOGUEIRA; RAMOS; WALLER (2012, p. 51).

10.5.1.3 Identificação de gestores

A aplicação do GMD requer a criação de gestores de entidade e gestores de pacotes. A interação entre estas duas figuras dá origem ao princípio do controle cruzado descrito anteriormente. Nesta etapa devem ser identificados os gestores de entidades e os gestores de pacotes, e ambos devem receber o devido treinamento em relação à metodologia do GMD, para alinhamento dos conceitos e responsabilidades.

Identificado os gestores de entidades, fica sob responsabilidade deles: (i) analisar e negociar as metas pré-estabelecidas da sua entidade com os gestores de pacote; (ii) atuar no alcance das metas de sua entidade; (iii) identificar as unidades e despesas que apresentaram desvios; (iv) solicitar relatórios de anomalia da equipe; (v) realizar reunião formal para apresentação do relatório de anomalia com a identificação das causas e propostas de soluções; e (vi) elaborar e executar os planos de ação. (INDG, 2008; NOGUEIRA; RAMOS; WALLER, 2012).

Os gestores de pacotes são responsáveis pelo resultado de determinado agrupamento de contas. É papel dos gestores de pacotes: (i) analisar e compreender de forma detalhada o conteúdo de seu pacote de gastos nos respectivos centros de custo; (ii) definir parâmetros e indicadores para a comparação de despesas entre as entidades; (iii) propor metas preliminares com base em comparações entre as unidades; (iv) negociar as metas com as entidades;

(v) padronizar as melhores práticas identificadas; (vi) identificar as despesas que apresentarem anomalias; e (vii) elaborar e executar os planos de ação. (INDG, 2008; NOGUEIRA; RAMOS; WALLER, 2012).

10.5.2 Preparação e coleta de dados

Etapa na qual são feitas análises das contas contábeis por parte dos gestores de pacotes para a definição dos parâmetros de comparação, indicadores e *clusters*. Além disso, são coletados dados para a definição de indicadores utilizados para a comparação de desempenho.

10.5.2.1 Definição de parâmetros e indicadores

A fim de melhorar a eficiência do comparativo das despesas realizadas entre as áreas, nesta fase devem ser estabelecidos parâmetros e indicadores de desempenho para cada conta gerencial. Esse processo permite: (i) o acompanhamento da evolução das despesas, não apenas sob a ótica do valor dos gastos, mas sob a ótica de indicadores de desempenho e, (ii) o *benchmark* de performance entre as entidades.

O parâmetro é o critério utilizado para comparação e projeção das despesas de mesma natureza e deve ser feito individualmente para cada conta gerencial. É o fator que influencia diretamente os gastos nas áreas, considerando sua produtividade. Utilizando um exemplo hipotético aplicável na empresa em questão, na conta gerencial de Combustíveis, se utilizado o parâmetro número de veículos vendidos, será comparado o gasto em unidades monetárias (R$) por cada veículo vendido. A divisão da despesa pelo parâmetro adotado corresponde ao indicador de comparação de determinado gasto (ver figura 18).

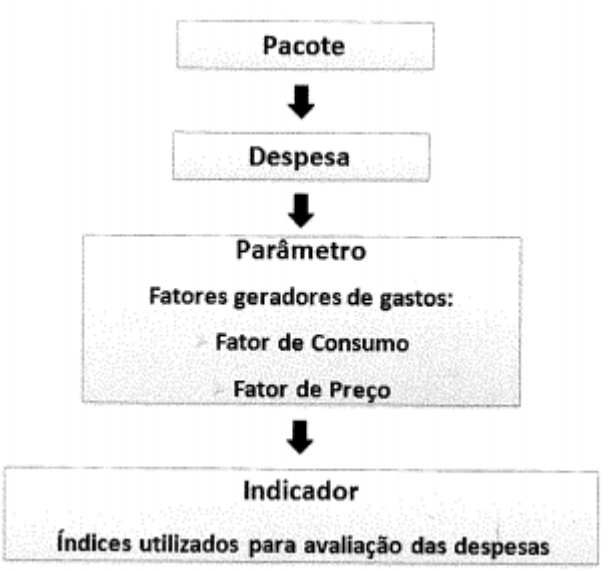

FIGURA 18 – PARÂMETRO E INDICADOR
FONTE: NOGUEIRA; RAMOS; WALLER (2012, p. 62)

O indicador é o resultado da divisão do gasto pelo parâmetro escolhido (ver figura 19), e permite a comparação do desempenho entre as diferentes entidades. Pode ser uma informação quantitativa ou qualitativa com função de avaliar um objetivo, produto, serviço ou processo. Os indicadores são utilizados para a comparação entre diferentes períodos e unidades, definição de metas e para indicar possíveis oportunidades de ganho. A utilização de indicadores produz diversas vantagens para os gestores e para a empresa, entre elas, possibilita: (i) identificar prioridades de atuação; (ii) tomar decisões com base em dados e fatos concretos; (iii) definir papéis e responsabilidades; (iv) monitorar as melhorias dos processos e dos resultados; (v) identificar problemas e oportunidades; (vi) servir de base para um sistema de remuneração variável e; (vii) identificar onde e quando a ação se faz necessária.

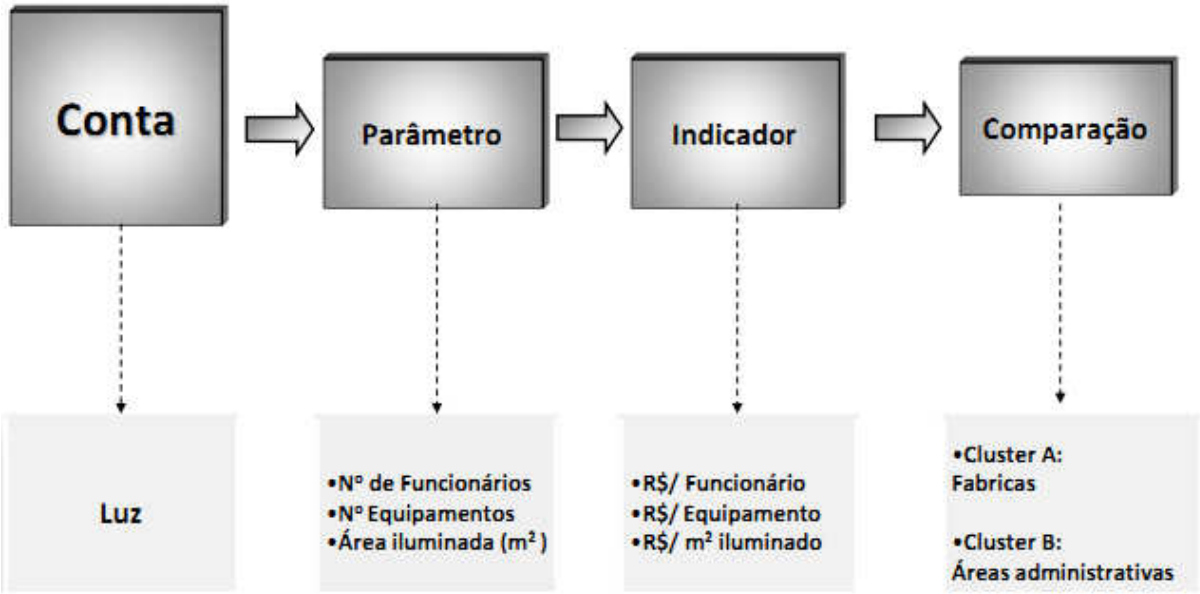

FIGURA 19 – INDICADORES
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

10.5.2.2 Identificação de *clusters*

Nesta fase devem ser identificados os chamados *clusters. Clusters* são agrupamentos de entidades que possuem perfis de gasto semelhantes, e desta maneira podem ter seus resultados comparados (figura 20). Para a identificação dos *clusters* deve-se, primeiramente identificar entidades comparáveis e não comparáveis para depois definir os agrupamentos.

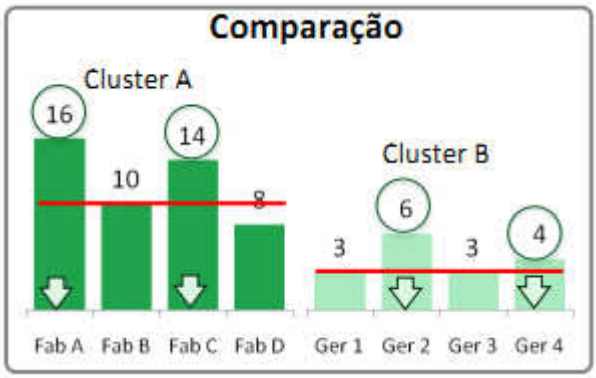

FIGURA 20 – CLUSTERS
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

10.5.2.3 Coleta de dados

Os dados históricos dos parâmetros, utilizados para a formação dos indicadores, devem ser coletados para a realização de comparações e a elaboração das metas. Utilizando o mesmo exemplo de análise dos gastos para a conta de Combustíveis, com o parâmetro de número de veículos vendidos definido, deve-se coletar o histórico do período em questão para esse parâmetro. Um importante ponto que deve ser observado é a confiabilidade da fonte e dos dados. Além disso, nesta etapa deve ser feita a análise das contas contábeis por parte dos gestores de pacotes.

10.5.3 Definição das metas preliminares

A etapa de definição das metas preliminares deve ser executada pelos gestores de pacotes. Nela é feita a análise de contratos, são estabelecidas réguas pelos gestores de pacotes e é feita a simulação dos impactos das metas no resultado das áreas e da empresa como um todo.

10.5.3.1 Análise de contratos e estabelecimento de réguas

A análise de contratos deve ser feita para a identificação dos principais fornecedores e a definição da estratégia de negociação (meta de preço) com os mesmos. Estratégias como a concentração de negócios, padronização de compras, extensão de prazos de pagamento, incentivos tributários e compromisso de longo prazo, podem ser usadas durante a negociação a fim de reduzir os custos. O objetivo da coleta de contratos é analisar a relação entre fornecimento e serviço prestado, buscando oportunidades de otimização das despesas.

Outro importante ponto contido nesta etapa é o estabelecimento de réguas. Os mesmos dados históricos dos parâmetros coletados para a formação de

indicadores, devem ser utilizados para a formação da régua. As réguas são gráficos traçados a partir da formação dos indicadores anteriormente definidos, que tiveram o histórico de seus parâmetros coletados. As réguas podem ser comparativas, mostrando o comportamento do indicador em cada uma das entidades do *cluster* formado, ou históricas, mostrando a evolução da despesa em um determinado período. As réguas históricas permitem a comparação de uma entidade com ela própria ao longo do tempo. Em gastos comparáveis entre entidades, são utilizadas réguas comparativas, conforme figura 21. Para os gastos não comparáveis, devem ser utilizadas réguas a partir de análises históricas. (NOGUEIRA; RAMOS; WALLER, 2012).

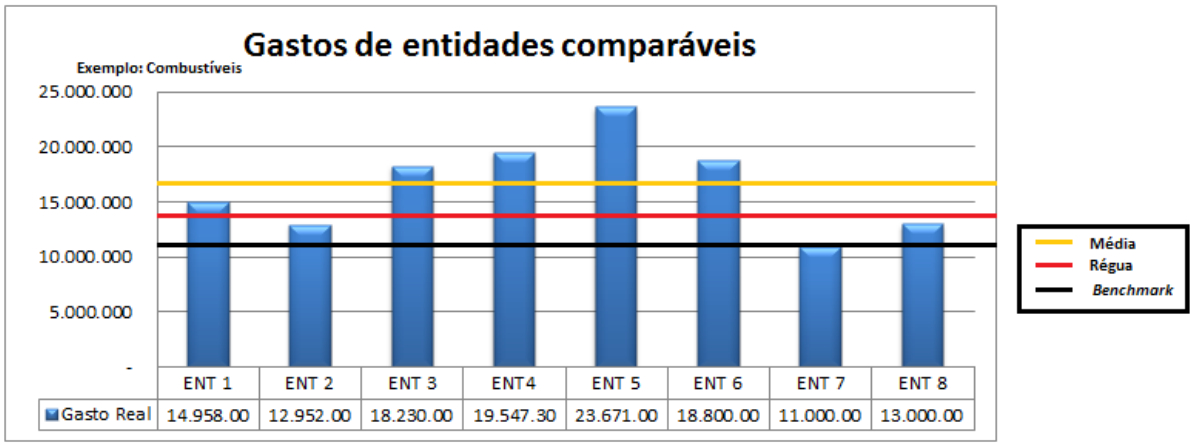

FIGURA 21 – RÉGUA PARA GASTOS COMPARÁVEIS
FONTE: O autor (2014)

10.5.3.2 Simulação das metas preliminares

As metas preliminares devem ser estabelecidas para todas as contas gerenciais de acordo com alguns critérios. O primeiro deles é a não utilização de valores extremos, identificados como casos isolados, na elaboração das metas. Esse critério está presente no conceito de orçamento de tendências apresentado anteriormente, na qual eventos passados que a administração tem conhecimento que não se repetirão, devem ser desconsiderados. O segundo critério é um importante ponto do processo orçamentário, o estabelecimento de metas atingíveis, porém desafiadoras. Por último, deve ficar claro que as metas estabelecidas devem

ser suficientes para garantir o alcance do resultado global da empresa. A definição da meta de gastos preliminar deve ser feita baseada nos indicadores e no agrupamento das entidades em *clusters*, ambos estabelecidos na etapa anterior. A figura 22 demonstra um exemplo de negociação prévia de metas, já desconsiderando o ponto extremo (caso seja identificado como um caso isolado), para o estabelecimento da régua. As entidades acima da régua deverão reduzir seus gastos, enquanto as entidades abaixo deverão manter seus resultados.

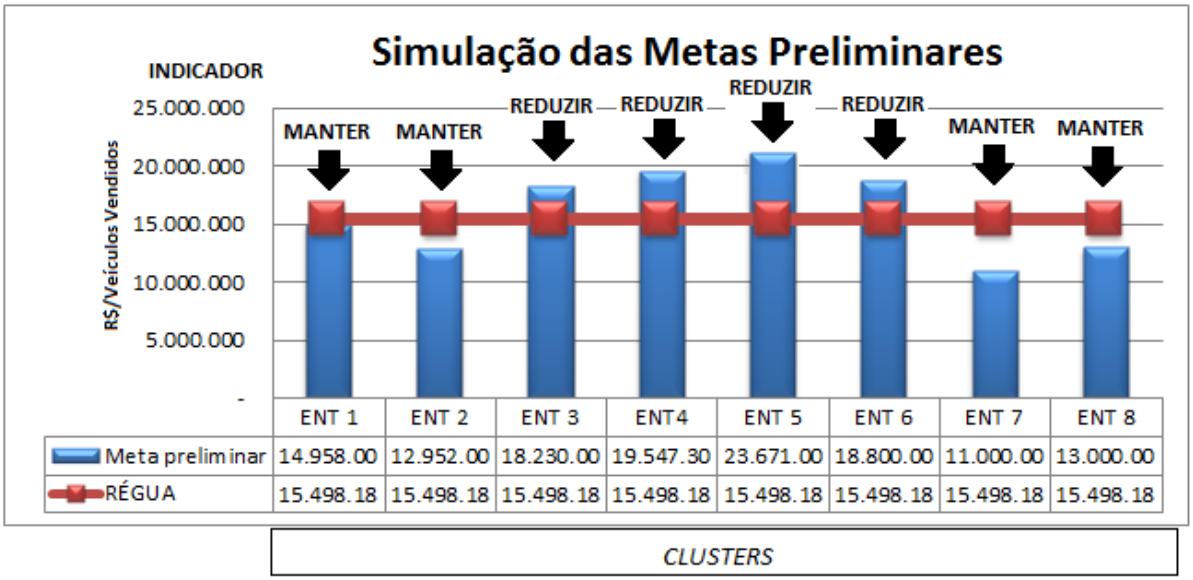

FIGURA 22 – SIMULAÇÃO DE METAS PRELIMINARES
FONTE: O autor (2014)

10.5.4 Negociação do orçamento

Durante esta etapa, as metas preliminares deverão ser divulgadas pelos gestores de pacotes. Caso as metas propostas sejam julgadas inadequadas pelo gestor da entidade, ele deverá propor uma nova meta, fundamentada em números e dados objetivos. Fica sob responsabilidade do gestor de entidade negociar junto ao gestor de pacote a nova meta proposta. Os valores propostos devem sempre estar de acordo com a meta global da empresa (figura 23).

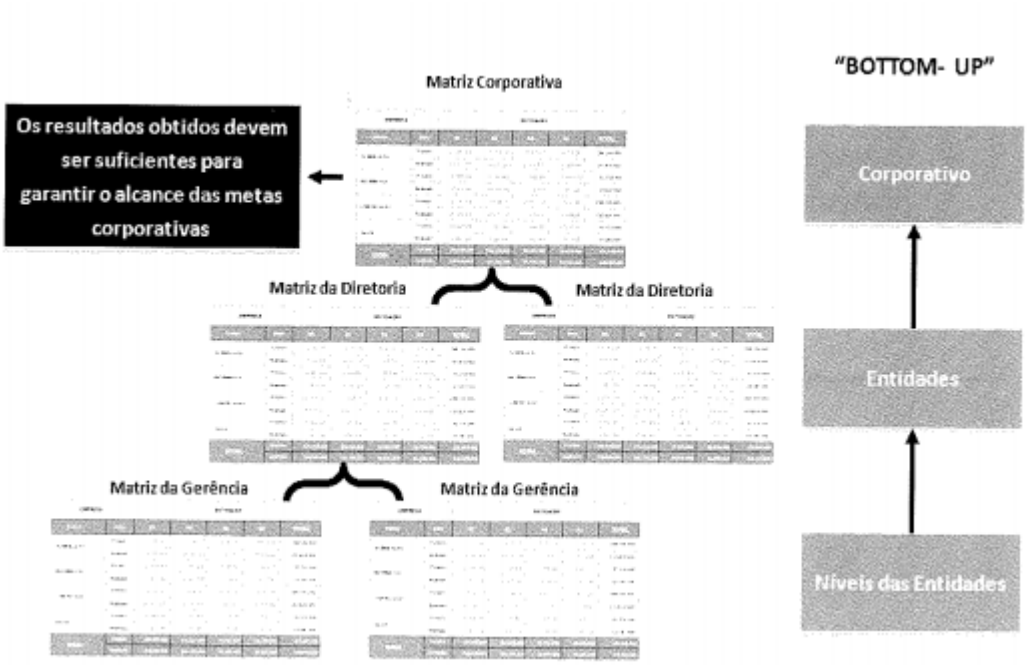

FIGURA 23 – VALORES NEGOCIADOS DE ACORDO COM A META CORPORATIVA
FONTE: NOGUEIRA; RAMOS; WALLER (2012, p. 83)

Com base nas metas negociadas, são definidos os padrões para a redução de gastos. Padrões de gastos são determinações gerenciais que padronizam determinado gasto de acordo com o que foi negociado para o atingimento da meta. Podem ser entendidos como meio para a redução dos gastos. Na conta de combustíveis, por exemplo, o padrão de gasto pode ser a utilização de determinado tipo de combustível, como álcool ou gasolina.

10.5.5 Consolidação do orçamento

Estabelecidas as metas negociadas, o orçamento deve ser consolidado em forma de matriz (GMD) e divulgado para todos os níveis da empresa, para dar início a etapa de acompanhamento. Além disso, todas as pessoas envolvidas no processo devem receber o devido treinamento. Ainda na etapa de consolidação do orçamento, devem ser analisadas as causas que impedem o atingimento dos objetivos e elaborados planos de ação para redução dos gastos até o patamar estabelecido na etapa anterior. O plano de ação contempla atividades, responsáveis, prazos,

métodos e detalhamentos necessários para alcançar os objetivos. Para cada conta contábil deve ser elaborado um plano de ação.

Na empresa em questão, será adotada a metodologia de plano de ação denominada de 5W1H. Esse tipo de técnica se baseia em seis perguntas, conforme figura 24. O plano de ação 5W1H considera todas as tarefas a serem executadas, e pode ser estruturado como está representado na figura 25.

WHAT?	O que será feito?	Ações a serem implementadas para eliminar as causas de um problema
WHY?	Por que será feito?	Justificativa de cada ação
WHERE?	Onde será feito	Local físico da implementação da ação
WHO?	Quem fará?	Pessoa responsável pela implementação da ação
WHEN?	Quando será feito?	Prazo para a implementação da ação
HOW?	Como será feito?	Procedimento/Detalhamento de cada ação

FIGURA 24 – CONCEITO PLANO DE AÇÃO 5W1H
FONTE: O autor (2014)

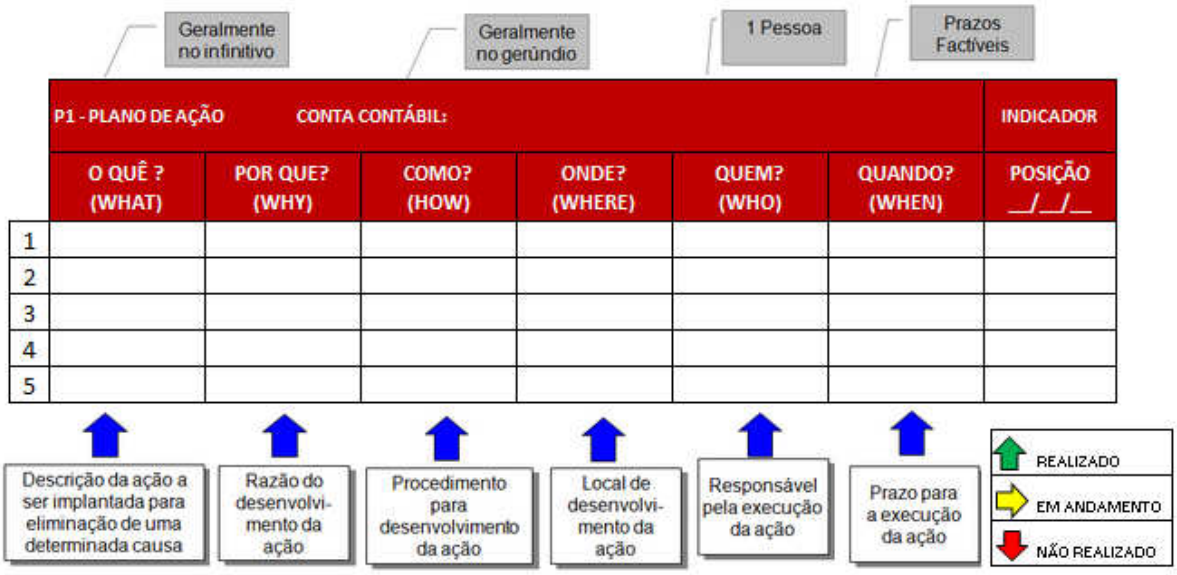

FIGURA 25 – ESTRUTURA PLANO DE AÇÃO 5W1H
FONTE: O autor (2014)

10.5.6 Acompanhamento

Nesta etapa é feita a verificação e o controle do GMD através da comparação entre as metas orçamentárias estabelecidas e os resultados realizados no período. Este gerenciamento do orçamento deve ser feito por meio de uma matriz de

acompanhamento. O acompanhamento das despesas ocorre basicamente através da execução dos planos de ação traçados para o alcance da despesa desejada e pelo controle dos gastos realizados. O gestor de pacote deve considerar para sua análise o somatório dos seus resultados, em cada entidade. Da mesma forma, o gestor de entidade deve analisar o somatório dos pacotes de sua entidade.

Ainda na etapa de acompanhamento, deverá ser feito a avaliação de desempenho (análise de desvios de meta) de cada entidade e de cada pacote de gasto, através de reuniões mensais definidas previamente. Para avaliação do desempenho, deverão ser usadas três ferramentas de controle: matriz de acompanhamento, gráficos de gestão à vista e relatório de anomalia.

10.5.6.1 Matriz de acompanhamento

A matriz de acompanhamento orçamentário é um relatório mensal, que apresenta as metas para as entidades e contas contábeis, as despesas realizadas e os respectivos desvios. Nas linhas estão dispostas as contas contábeis (agrupadas em pacotes) e nas colunas as entidades (ver figura 26). A elaboração mensal é de grande importância, pois possibilita que eventuais desvios possam ser corrigidos para o mês subsequente. Os cruzamentos entre linhas e colunas trazem as informações necessárias ao acompanhamento do GMD. Tanto os gestores de pacote quanto os gestores de entidade deverão identificar possíveis desvios através das matrizes de acompanhamento, e, se necessário, elaborar o relatório de anomalia para cada desvio (o relatório de anomalia será detalhado mais adiante). Para facilitar a visualização da situação de cada conta em relação à meta acordada, deverá ser utilizado um código de cores, denominado de farol, conforme figura 27.

Matriz - Microsoft Internet Explorer

Matriz Principal Período: Jan/2002 a Out/2002	Visão Empresa			
Pacotes/Contas	Gasto	Meta	Desvio	Farol
+ Locação	75.854.338	73.426.716	2.427.622	
+ Material de Consumo Geral	29.191.284	54.150.568	-24.959.284	
+ Medicamentos	88.135.862	85.701.611	2.434.251	
+ Produtos Alimentícios e Embalagens	123.394.806	58.791.864	64.602.942	
+ Serviços de Manutenção em Geral	14.869.325	14.944.987	-75.662	
+ Serviços de Saúde	46.720.475	64.791.198	-18.070.722	
+ Serviços de Terceiros	36.634.522	23.333.807	13.300.715	
- Utilidades	131.919.129	78.967.423	52.951.706	
CONSUMO DE AGUA E ESGOTO	39.260.562	35.736.038	3.524.524	
CONSUMO DE ENERGIA ELETRICA	82.277.189	25.467.540	56.809.649	
CONSUMO DE TELEFONE	10.381.378	17.763.845	-7.382.467	
+ Vigilância	30.396.474	9.455.726	20.940.748	
Total	577.116.215	463.563.899	113.552.316	

FIGURA 26 – MATRIZ DE ACOMPANHAMENTO
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

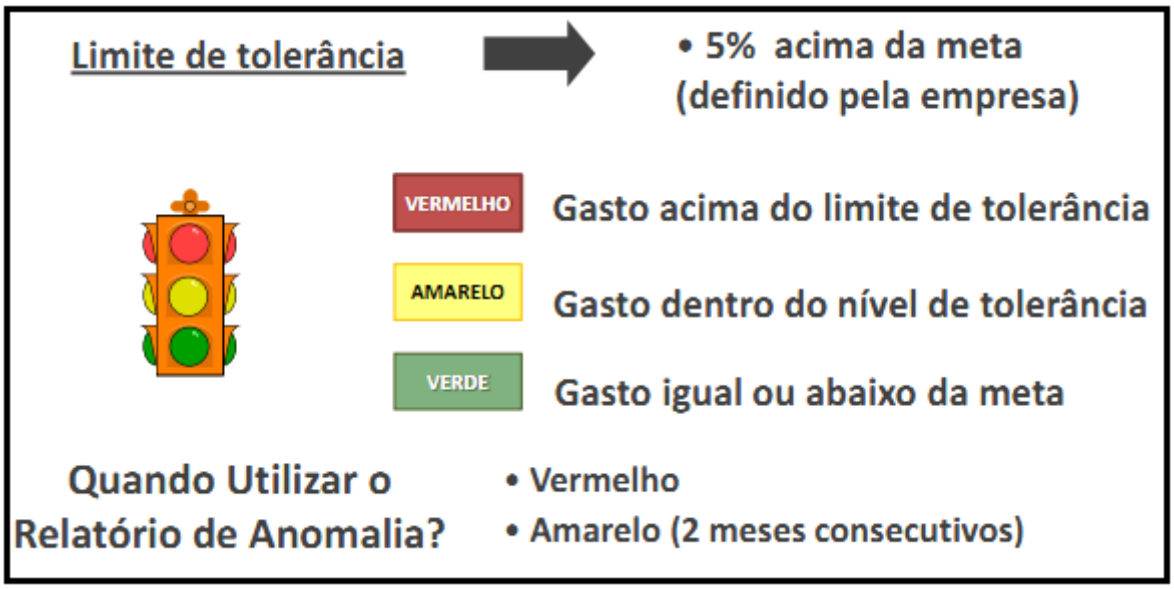

FIGURA 27 – QUANDO ATUAR CORRETIVAMENTE
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

10.5.6.2 Gráficos de gestão à vista

É uma ferramenta de acompanhamento visual que permite aos envolvidos no processo verificarem seus resultados através de gráficos (figura 28). Os gráficos deverão estar dispostos em lugares de fácil visualização dos envolvidos, buscando

assim estimular o envolvimento e a motivação das pessoas responsáveis pelo atingimento das metas. A elaboração gráfica deve ser feita mensalmente, junto à divulgação das matrizes de acompanhamento, e demonstrar os resultados de cada entidade e pacote.

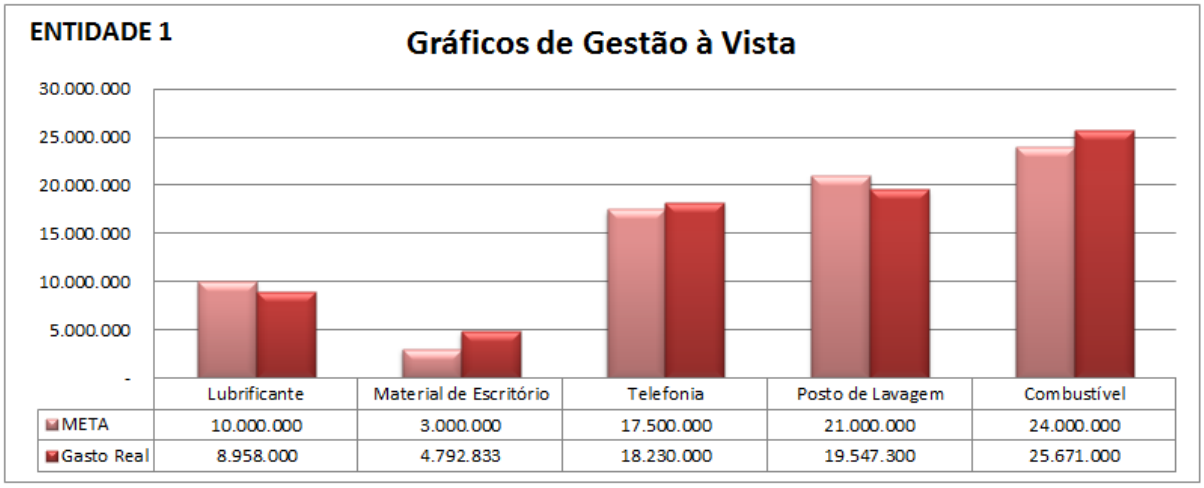

FIGURA 28 – GRÁFICOS DE GESTÃO À VISTA
FONTE: O autor (2014)

10.5.6.3 Relatório de anomalia

O relatório de anomalia deve ser elaborado pelo gestor de pacote e/ou gestor de entidade quando o resultado obtido apresentar desvios em relação à meta. O objetivo do relatório é identificar e corrigir desvios, através da identificação das causas e da proposição de ações corretivas para o atingimento da meta (ver figura 29).

Para desvios de meta de pacotes, o relatório de anomalia deve ser elaborado pelo próprio gestor de pacote quando o resultado global do pacote não for cumprido. Mesmo que o resultado global da empresa tenho sido atingido, caso haja algum pacote com desvios, é necessária a elaboração do relatório para que sejam adotadas medidas necessárias ao atingimento das metas, desta forma, não haverá compensação de resultados entre pacotes.

Já para os desvios na meta de entidade, o relatório deve ser elaborado pelo gestor de entidade quando não for cumprido o resultado planejado. Caso a entidade

cumpra com o objetivo, mas algum pacote apresente desvios, caberá ao gestor de entidade juntamente com o gestor de pacote elaborar o relatório de anomalia.

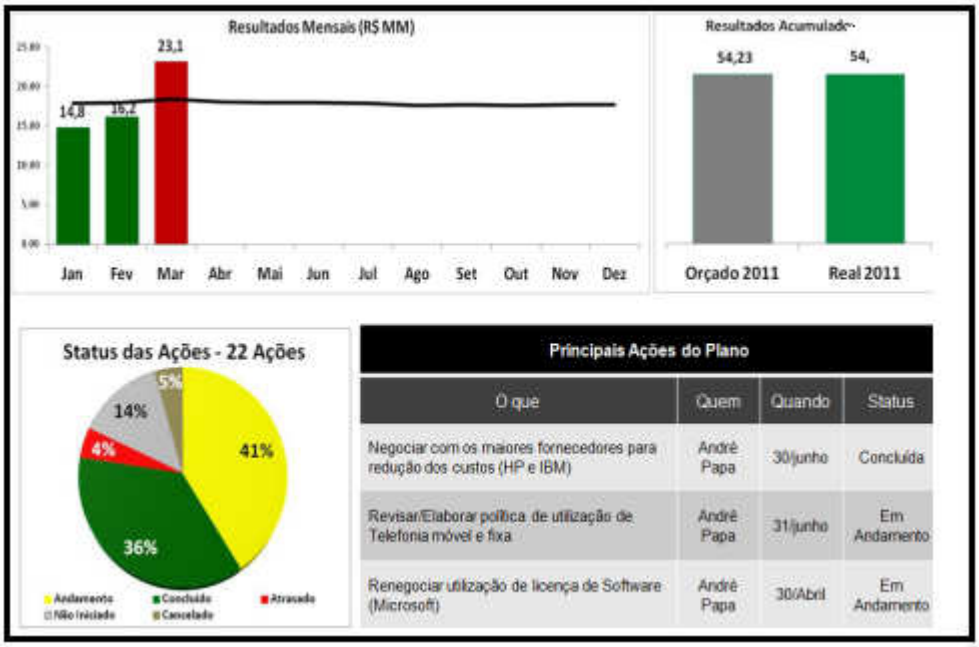

FIGURA 29 – RELATÓRIO DE ANOMALIA
FONTE: CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [Trabalhos apresentados]

11 CONCLUSÃO

Na prática, o GMD apresentou resultados expressivos logo na primeira vez em que foi utilizado. De acordo com Grippa[28] (2005, citado por ALCOBA, 2011) o GMD teve origem no ano de 1998 na AMBEV, com um projeto intitulado “Volta às Origens”, e obteve uma economia nos gastos fixos de aproximadamente R$ 152 milhões em relação ao ano anterior. Após tamanho sucesso, tal instrumento foi estruturado e formalizado pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG). Em outros casos práticos descritos por Alcoba (2001), Bartilotti (2006), Lucca (2004) e Bianchini (2008), a adoção do GMD nas empresas estudadas pelos autores apresentou benefícios como: redução dos custos fixos; maior comprometimento dos envolvidos com o resultado global da empresa; fornecimento de informações e subsídios para a tomada de decisões; melhoria na comunicação entre departamentos; identificação prévia de desvios e; melhora na credibilidade e qualidade das informações geradas.

Conforme descrito anteriormente, o presente trabalho apresenta uma análise qualitativa quanto à implantação de um instrumento gerencial sistemático de planejamento e controle orçamentário na empresa objeto de estudo, ou seja, a análise dos prováveis resultados na adoção da ferramenta de gestão será feita de forma indutiva, levando em consideração todos os aspectos de planejamento e controle descritos ao longo do trabalho.

Do ponto de vista teórico, o GMD atende a diversos princípios e conceitos importantes para o sucesso da empresa apresentados no decorrer do trabalho, como a descentralização organizacional (entidades no GMD), a definição de responsabilidades (identificação de gestores de pacote e gestores de entidade), o destaque para a eficiência (definição de indicadores e *clusters*), dentre outros. Além disso, o GMD auxilia no processo de tomada de decisões e na melhor alocação dos recursos disponíveis, o que Chandler considerou como essencial para a redução de custos e para o crescimento das empresas modernas. Considerando a presença desses e outros importantes aspectos de processo de gestão descritos no presente

[28] GRIPPA, D. B.; **Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas:** o gerenciamento sistêmico de despesa (GESIDE). Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2003.

trabalho, é de se esperar que a adoção dessa ferramenta apresente efeitos positivos no resultado financeiro das empresas.

De forma indutiva, a adoção do gerenciamento matricial de despesas como ferramenta de gestão, tende a melhorar diversos processos de planejamento e controle orçamentário presentes nas organizações. Diferentemente da perspectiva tradicional de planejamento e controle orçamentário, o GMD apresenta importantes conceitos para a administração, como o controle cruzado de despesas, o desdobramentos dos gastos até os níveis em que eles são realizados e o acompanhamento sistemático de todas as despesas. A correta implantação dessa ferramenta pode trazer ganhos significativos ao propiciar uma estrutura dinâmica, detalhada e sistemática. Outro ponto vantajoso está na utilização dos conceitos de indicadores e *clusters*, ou seja, a comparação dos gastos de mesma natureza entre as diversas áreas viabiliza a aplicação das melhores práticas em toda a empresa, o que tenderá a produzir melhores resultados, através da otimização dos gastos fixos.

Vale lembrar que o GMD é uma ferramenta cuja execução não é automática, ou seja, para produzir os resultados esperados ela depende de capital humano qualificado. De nada adianta a adoção do gerenciamento matricial de despesas se não houver entendimento e compreensão por parte dos envolvidos no processo.

REFERÊNCIAS

ALCOBA, R. D. **Análise crítica do processo de implantação do gerenciamento matricial de despesas:** o caso de uma empresa do setor siderúrgico. 20 f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/33165>. Acesso em: 03 out. 2013.

ANDRADE, J. H. de.; MARÇOLA, J. A.; **Gerenciamento matricial de despesas na área de operações: proposta e implantação em uma empresa metalúrgica de grande porte**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30., 2010, São Carlos. Disponível em: < http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STO_113_739_15235.pdf>. Acesso em: 06 set. 2013.

ANEF Associação Nacional das Empresas Financeiras das Montadoras. <http://www.anef.com.br/>. Acesso em: 05 abr. 2014.

ANFAVEA Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores. <http://www.anfavea.com.br>. Acesso em: 05 abr. 2014.

BARCELOS, A. S. F. **Análise crítica da implantação do orçamento matricial numa empresa do setor jornalístico:** o caso da RBS. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

BARTILOTTI, V. F. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos:** estudo de caso de uma empresa de telecomunicações. 86 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Estudos Administrativos FEAD Minas, Belo Horizonte, 2006.

BASTOS, D. D. *et al.* A adoção de um programa amplo de planejamento e controle e seu impacto no desempenho empresarial. **Revista Gestão Industrial.** Ponta Grossa, v. 05, n. 01, p. 177-193, 2009. Disponível em: <http://revistas.utfpr.edu.br/pg/index.php/revistagi/article/view/243>. Acesso em: 02 fev. 2014.

BIANCHINI, M. **Gestão de custos utilizando o orçamento gerencial matricial como ferramenta de gestão.** 66 f. Monografia (Especialista em Gestão de Negócios) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

CAMPOS, V. F. **Gerenciamento da rotina do trabalho do dia-a-dia.** Nova Lima: INDG TecS, 2004.

_____. **Gerenciamento pelas diretrizes.** Nova Lima: FALCONI, 2004.

_____. **O verdadeiro poder.** Nova Lima: INDG TecS, 2009.

_____. **TQC – Controle da Qualidade Total:** no estilo japonês. 8 ed. Nova Lima: FALCONI, 1999.

CARNEIRO, R. **Os Clássicos da Economia.** São Paulo: Editora Ática: 2002.

CHANDLER, A. D. ***Strategy and Structure*.** Cambridge: MIT Press, 1962.

CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2., 2009, Brasília. **Modernizando a administração pública do estado de Sergipe:** gerenciamento matricial de despesas. Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/MODERNIZANDO-A-ADMINISTRA%C3%87%C3%83O-P%C3%9ABLICA-DO-ESTADO-DE-SERGIPE-GERENCIAMENTO-MATRICIAL-DE-DESPESAS.pdf>. Acesso em: 06 set. 2013.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração.** 7.ed. São Paulo: Bookman, 2001.

CROZATTI, J. Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações. **Caderno de estudos.** São Paulo, v. 10, n. 18, p. 1-20, maio/ago. 2008. Disponível em: < http://www.revistas.usp.br/cest/article/view/5630/7160>. Acesso em: 07 out. 2013.

CURSO EXAME PME, 4., 2013, São Paulo. [**Trabalhos apresentados**].

D' AVENI, R. A. **Hipercompetição:** estratégias para dominar a dinâmica do mercado. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FUMAGALHI, S. **Planejamento orçamentário:** um estudo de caso em uma concessionária de motocicletas. 64 f. Monografia (Graduação em Ciência Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruema, Juina, 2009. Disponível em: <http://www.biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110915120432.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2014.

GOMES, L. P. **Informativo Mensal do CRA/CE, CRA em Ação, Ano 1, Nº. 07, Agosto/Setembro de 2005**. Disponível em: <http://www.cfa.org.br/download/RD1605.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2010.

GONÇALVES, R. C. de. M. G.; SILVA, A. C. da. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação.** Ribeirão Preto, v. 5, n. 1, p. 163-184, 2008. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1807-17752008000100009&script=sci_arttext>. Acesso em: 03 out. 2013.

HOJI, M.; SILVA, H. A. **Planejamento e controle financeiro:** fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 2010.

INDG. **Manual de treinamento gerenciamento matricial de despesas:** etapa de acompanhamento. São Paulo, 2008. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcamento_matricial.pdf>. Acesso em: 04 out. 2013.

LUCCA, C. C. **Modelo de controle orçamentário:** um estudo de caso sobre a implantação do orçamento matricial. 81 f. Monografia (Especialista em Contabilidade e Finanças) - Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUZ, F. B. da. **Os efeitos da profissionalização da gestão nos clubes do futebol brasileiro a partir da Lei Pelé.** 64 f. Monografia (Graduação em Ciências Econômicas) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

MCCRAW, T. **Ensaios para uma teoria histórica da grande empresa.** 1 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.

MORENO JUNIOR, C. **Análise da implementação de ferramenta de gestão matricial de despesas:** caso de uma empresa do setor metal-mecânico. 25 f. Monografia (Graduação em Engenharia de Produção) – Centro Universitário UNISEB de Ribeirão Preto, Ribeirão Preto, 2011.

NELSON Richard R; WINTER Sidney G. **Uma teoria evolucionária da mudança econômica.** Campinas: Editora Unicamp, 2005.

NOGUEIRA, R. A.; RAMOS, F. M.; WALLER, F. F. **Gestão matricial de despesas:** manual prático. Belo Horizonte: Cymo Tecnologia em Gestão, 2012.

OLIVEIRA, D. P. R. **Manual de consultoria empresarial:** conceitos, metodologia, práticas. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional:** conceitos, estrutura, aplicação. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial:** novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Education, 2009.

PENA, K. A.; QUAGGIO, A. M.; SERAFIN, D. P. da. C. **Gerenciamento matricial de resultados.** 87 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Católico Salesiano *Auxilium*, Lins, 2010.

PESSALI, H. F. **Teoria dos custos de transação:** uma avaliação à luz de diferentes correntes do pensamento econômico. 142 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1998.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O orçamento estratégico:** uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SANVICENTE, A. Z.; SANTOS C. C. **Orçamento na administração de empresas:** planejamento e controle. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SILVA, A. C. da. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário:** um estudo multi-caso. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

VIEIRA, G. F. **Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no gerenciamento matricial de despesas.** 98 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

WALRAS, L. **Compêndio dos Elementos de Economia Política Pura.** São Paulo: Abril Cultural, 1983.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WELSCH, G. A.; HILTON, R.; GORDON, P. **Budgeting:** profit Planning and Control. New Jersey: Prentice-Hall, 1988.

WILLIAMSON, O. E. **As instituições econômicas do capitalismo.** São Paulo: Pezco Editora, 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.